ECONOMIE

Henri Bouquin

Contabilitate de gestiune

Traducerea şi studiul introductiv Neculai Tabără

TIPO MOLDOVA



Henri Bouquin

*

Contabilitate de gestiune

Henri Bouquin

Contabilitate de gestiune

Traducerea şi studiul introductiv
Neculai Tabără



Cuvântul traducătorului

Contabilitatea oferă un sistem de informații corelat și verificat, nelăsând loc subiectivismului în economie și promovând rigurozitatea în reflectarea fenomenelor economico-sociale.

Demersul traducerii acestei lucrări de referință a profesorului Henri BOUQUIN Comptabilité de gestion începe de fapt la Université Paris-Dauphine în 1994, în perioada stagiului efectuat. La întâlnirea de stabilire a programului de stagiu, profesorul Bernard Colasse m-a prezentat celebrilor profesori Henry Bouquin, Jaques Richard și Jean-François Casta în calitate de „mon traducteur". Tocmai atunci definitivam traducerea lucrării Compatbilité générale.

Pentru a prezenta sensul preocupărilor mele în domeniul contabilității trebuie să încep cu începutul.

După terminarea unor solide studii gimnaziale și liceale în Galați, Breaza, Câmpulung Moldovenesc, am reușit să cunosc nemijlocit pulsul economic, social și cultural al unor orașe cum au fost Sibiu, Pitești, inclusiv al centrelor universitare Timișoara și Cluj-Napoca. În perioada respectivă, s-a clădit o stare de spirit care a continuat cu primele corelații ale subsemnatului cu contabilitatea, la Galați, mai ales în latura ei practică.

Totuși, momentul de încercare în această privință l-a însemnat intrarea în rândurile „Almei Mater Iassyensis" unde a tronat mai multe decenii ctitorul Școlii Ieșene de Contabilitate, profesorul Dumitru Rusu.

O mare influență au avut-o asupra noastră, de asemenea, personalități emblematice ale facultății noastre: profesorii Alexandru Bărbat, Augustin Tătaru, Mihai Todosia, Constantin Niculicioiu, Pavel Ciuche, Vasile Turliuc. În mod firesc, lista acestora ar putea continua.

Esențială pentru progresul și dezvoltarea unei școli rămâne în concepția noastră, măsura în care această instituție fundamentală de învățământ, cultură și cercetare reușește să promoveze principii, criterii și o evoluție pozitivă a caracterului.

Caracterul fără educație poate ceva, educația fără caracter nu înseamnă nimic, iată o deviză care va fi mereu actuală.

Primele noastre manifestări în cercetarea contabilă, sub îndrumarea profesorului Rusu, au fost observate în 1973 de regretatul profesor Gheorghe Enache de la ASE Bucureşti. Tot atunci, la Colocviul Național Studențesc, profesorul Mihai Ristea mi-a remarcat preocupările în cercetarea contabilă.

În acelaşi sens, colaborarea cu profesorul Ladislau Possler, atât pe planul cercetării, cât şi la elaborarea statutului Asociației Profesorilor Români de Contabilitate (ARC), mi-a oferit posibilitatea să beneficiez de experiența deosebită în domeniu a acestui senior al contabilității.

O semnificație excepțională a constituit-o întâlnirea cu promotorii contabilității româneşti: profesorul Mihai Ristea la Congresul Asociației Profesorilor Francezi de Contabilitate (AFC) de la Bordeaux - 1992 şi cu profesorul Niculae Feleagă la Congresele AFC de la Bordeaux - 1992 şi Toulouse - 1993.

Un loc însemnat în modernizarea contabilității de gestiune româneşti l-au avut în mod deosebit profesorii Gheorghe Cârstea, Oprea Călin, Ion Ionaşcu ş.a. de la Academia de Studii Economice Bucureşti.

Contribuții valoroase în dezvoltarea domeniului menționat au prezentat profesorii Iacob Petru Pântea, Atanasiu Pop, Partenie Dumbravă de la Universitatea „Babeş Bolyai" Cluj-Napoca. De asemenea, profesorii Mihail Epuran, Valeria Băbăiță, Corina Grosu de la Universitatea de Vest Timişoara pot fi considerați continuatori ai operei impresionante a regretatului profesor Cornel Olariu în domeniul contabilității de gestiune.

Prilejul de a fi participat la activitatea ştiințifică a DEA 124 „Contabilitate, Decizie, Control" la Universitatea Paris-Dauphine, al cărui responsabil este profesorul Colasse, a constituit pentru semnatarul acestor rânduri posibilitatea de a cunoaşte mai bine activitatea şi opera profesorului Henri Bouquin, considerat unul dintre promotorii contabilității şi controlului de gestiune pe plan mondial. Apreciem că prezentarea unor detalii ale activității şi operei ştiințifice vor întregi imaginea personalității acestuia.

Henri BOUQUIN

Profesor în Ştiinţe de Gestiune la Université Paris Dauphine, Henry BOUQUIN este specializat în control de gestiune, contabilitate de gestiune şi auditul sistemelor de control de gestiune şi managementul performanţei.

Este director al Centre de Recherche Européen en Finance et Gestion (CREFIGE – Centrul European de Cercetare în Finanţe şi Gestiune), una din entităţile de cercetare ale Universităţii Paris Dauphine, care regrupează DESS „Contrôle de gestion" (condus de H. Bouquin şi B. Escoffier), „Finance d'entreprise et ingénierie financière" (condus de M. Nussenbaum) şi DEA „Comptabilité, décision, contrôle" (condus de B. Colasse). CREFIGE numără peste 50 de profesori şi conferenţiari, precum şi peste 50 de cercetători, care elaborează teze de doctorat. El cuprinde domenii ale contabilităţii, controlului, auditului, finanţelor întreprinderii, gestiunii publice. Prin intermediul lui, se întocmesc contractele de cercetare cu organismele publice sau private.

STAREA CIVILĂ ŞI COORDONATE

Născut la 16 martie 1946 la Lille (Nord).

Căsătorit, trei copii.

E-mail : bouquin@crefige.dauphine.fr

Telefon : (33) (0)1 44 05 43 42 ou (33) (0)1 44 05 47 84

Fax : (33) (0)1 44 05 40 31

Adresa poştală: Université de Paris-Dauphine, Créfige, Place de Lattre de Tassigny, 75675 Paris Cédex 16.

Diplomat la HEC – 1968.

DEA Economie monetară – Université de Paris-Dauphine, 1969.

Doctor de al treilea ciclu în economie monetară, Université de Paris-Dauphine, ianuarie 1971, menţiunea foarte bine.

Doctor de stat în ştiinţe economice, Université de Paris-Dauphine, 1974. Menţiunea foarte bine, felicitări ale juriului, propunere pentru un premiu şi o subvenţie de publicare.

Teză complementară Le conglomérat, susţinută în noiembrie 1974.

A. Formarea iniţială şi cercetare

1. În Franţa

Henry BOUQUIN a fost maître-assistant, apoi profesor la universităţile Paris-Dauphine, Lille 1 (1985-1988), Paris 13 (1988-1991) şi din nou la Paris –Dauphine. A fost responsabil cu învăţământul la HEC şi ESSEC.

Este codirector la DESS „Contrôle de gestion" la Université de Paris-Dauphine, după 1997. DESS este una din cele mai vechi formaţii, creată de André CIBERT şi multă vreme dirijată de Raymond DANZIGER, numără 13 promoţii, respectiv peste o mie de absolvenţi.

Henry BOUQUIN este responsabil al unui seminar de cercetare în control de gestiune la DEA „Comptabilité, décision, contrôle" la Université de Paris-Dauphine.

Între 1990 şi 2002, el a fost profesor la ENSPTT.

Henry BOUQUIN, care a fost membru a mai mult de 50 de jurii pentru tezele în ştiinţe de gestiune, coordonează câteva zeci de teze de doctorat la Paris-Dauphine. O bună parte dintre acestea au fost susţinute şi autorii lor sunt astăzi conferenţiari la universităţile franceze, profesori la Şcolile de comerţ, profesori în universităţile din străinătate (Canada), dar şi în cadrul grupurilor. Multe dintre aceste teze au obţinut premii naţionale şi internaţionale (Marea Britanie) şi au stat la baza a numeroase publicaţii.

Principalele teme ale cercetărilor sunt şi au fost: reducerea durabilă a costurilor, poziţia şi imaginea controlorului, punerea în practică a costurilor de interconectare în telecomunicaţii, practicile bugetare, metodele contabilităţii de gestiune, impactul intern al evoluţiei strategice

a întreprinderilor publice şi locul controlului de gestiune, ciclurile de viaţă ale controlului intern, rolul comitetului de audit, alegerile investiţiilor, preţurile de cesiune interne, contingenţa sistemelor de gestiune a producţiei, istoria controlului de gestiune.

2. Pe plan internaţional

Coordonează legături cu HEC Montréal, California State University, Universitatea din Kyushu (Japonia). Henry BOUQUIN a fost profesor invitat la Universitatea din Kyushu (Japonia) în iulie 2001 şi la Universitatea din Cottbus (Germania) în octombrie 2002.

B. Formarea adulţilor

O foarte lungă experienţă în formarea adulţilor în interîntreprinderi şi intraîntreprinderi a dobândit şi dezvoltat la departamentul Educaţie pemanentă la Paris-Dauphine şi mai ales la IFG.

Realizări recente:

1. În cicluri interîntreprinderi

Conceperea şi animarea cursului de control de gestiune la Executive MBA şi în ciclul de formare continuă „Management global des entreprises" la Université de Paris-Dauphine.

Conceperea şi animarea ciclului „Controlul de gestiune în acţiune" la IFG.

2. În ciclul intraîntreprindere

Concepţia formării în controlul de gestiune destinat managerilor operaţionali la Bull.

Audit şi propuneri privind ciclul de formare a cadrelor în controlul de gestiune, UAP.

Concepţia formării în controlul de gestiune, destinat directorilor de departamente de cercetare, France Telecom (Centre National d'Etudes en Télécommunications - CNET).

Conceperea şi animarea formării în controlul de gestiune pentru managerii nefinanciari, Bouygues Telecom.

Conceperea şi animarea formării în controlul intern pentru directorii de departamente, La Poste.

Conceperea şi animarea unui ciclu de control de gestiune şi finanţe pentru responsabilii operaţionali, grupul PPR.

Activităţi de consiliere în întreprinderi

Henry BOUQUIN completează şi aprofundează activităţile de formare şi cercetare printr-o confruntare permanentă cu problemele care îi sunt supuse de întreprinderi, prin solicitările de consultanţă, consiliere sau expertiză.

Printre expertizele şi consultanţele recent efectuate în acest context sau cu titlu individual: La Poste (controlul de gestiune), le groupe Gaz de France (analiza riscurilor de afaceri), France Telecom, Coca-Cola, Penauille Polyservices (evaluarea unei mărci la prima consolidare).

Principalele lucrări şi opere recente

1. Articole şi contribuţii la opere colective

1. Bouquin H., de Bodt E. (2001), Le contrôle de l'investissement, dans Charreaux G. (coord.), Images de l''investissement, Paris, Vuibert, p. 115-166.

2. Bouquin H. (2000), Du contrôle de gestion au pilotage, L'Expansion Management Review, n° 98, sept., p. 58-66.

3. Bouquin H. (2000), Contrôle et stratégie, dans Colasse B. (coord.), Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, Paris, Economica.

4. Bouquin H. (2000), Théorie des organisations et contrôle, dans Colasse B. (coord.), Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, Paris, Economica.

5. Bouquin H., Pesqueux Y. (1999), 20 ans de contrôle de gestion, ou le passage d'une technique à une discipline, Comptabilité, Contrôle, Audit, mai, p. 93-106.

6. Bouquin H. (1998), Le contrôle de gestion pousse-t-il les managers à des comportements irresponsables ? Table ronde du CREFIGE, janvier 1998, Université de Paris-Dauphine,CREFIGE, Cahier de recherche CREFIGE 98.

7. Bouquin H. (1998), " Le visiteur du soir ", présentation du numéro spécial consacré à l'histoire du contrôle de gestion, Entreprise et Histoire, n° 20, déc, p. 5-8.

8. Bouquin H. (1998), " Clin d'œil ", les idées de Fayol pour le management des entreprises publiques (le cas des PTT), Entreprise et Histoire, n° 20, déc., p. 143-145.

9. Bouquin H. (1997), Management Accounting in its social context : Rimailho revisited, Accounting, Business and Financial History, vol. 7, n° 3, p. 315-343.

10. Bouquin H. (1997), Una contabilità per qui gestisce, dans Capron M. (éd.) (1997), Sistemi contabili e saperi d'azione, Università La Sapienza, Roma, éd. Euroma, Rome (Italie), p. 95-122.

11. Bouquin H. (1996), Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? Gestion (Canada), vol. 21, n° 3, sept., p. 97.

12. Bouquin H. (1996), Un coût unitaire a-t-il un sens ? Revue Française de Comptabilité, n° 275, fév., p. 47-51.

13. Bouquin H. (1996), Aspects transversaux et statut de la comptabilité de gestion, Actes de la Journée recherche en Gestion, FNEGE, Paris, 11 octobre, p. 100-110.

14. Bouquin H. (1995), Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, Revue Française de Comptabilité, n° 271, oct., p. 63-71.

15. Bouquin H. (1995), Rimailho revisité, Comptabilité, Contrôle, Audit, tome 1, vol. 2, septembre.

16. Bouquin H. (1995), ABM et BFR, l'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement de l'exploitation, Revue Française de Comptabilité, n° 267, mai, p.63-75.

17. Bouquin H. (1995), 25 ans de comptabilité de gestion ; réveil, révolution, amnésie, dans : Divers auteurs, Paris-Dauphine : vingt-cinq ans de sciences d'organisation, Paris, Masson, p. 56-72.

18. Bouquin H. (1995), 25 ans de contrôle de gestion ; de la maturité aux doutes, dans : Divers auteurs, Paris-Dauphine : vingt-cinq ans de sciences d'organisation, Paris, Masson, p. 73-89.

19. Bouquin H. (1993), Pour les entreprises de réseau : un nouveau modèle de contrôle de gestion ? Le Manager des Entreprises de Réseau, n° 3, Juillet-août-septembre, p. 2-4.

20. Bouquin H. (1993), Pertinence : le retour, Revue Française de Comptabilité, n° 244, avril, p. 46-51.

21. Bouquin H. (1993), Une défense de la comptabilité de gestion, Revue Française de Comptabilité, n° 242, février, p. 50-55.

22. Bouquin H. (1991), Contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources, Revue Française de Gestion, n° 86, novembre-décembre, p. 17-26.

23. Besson P., Bouquin H. (1991), Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion, Revue Française de Gestion, n° 82, janvier-février, p. 60-71.

24. Bouquin H. (1991), Contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources, Revue Française de Gestion, n° 86, novembre-décembre, p. 17-26.

25. Bafcop J., Bouquin H., Desreumaux A. (1991), Prix de cessions internes : regard sur les pratiques des entreprises françaises, Revue Française de Gestion, n° 82, janvier-février, p. 103-113.

26. Bouquin H. (1989), Audit, dans Encyclopédie des Sciences de Gestion, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, Paris, Economica, p. 193-211.

27. Bouquin H. (1989), Contrôle, dans Encyclopédie des Sciences de Gestion, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, Paris, Economica, p. 551-566.

2) Opere

1. Bouquin H. (2003), Comptabilité de gestion, 2° édition, Paris, Economica.
2. Bouquin H. (2001), Le contrôle de gestion, 5e édition mise à jour, Paris, PUF, 462 p.
3. Bouquin H. (2001), La comptabilité de gestion, 2e édition, Paris, PUF, " Que sais-je ? ". Ouvrage traduit en japonais.
4. Bouquin H. (1998), Le contrôle de gestion, 4e édition mise à jour, Paris, PUF, 451 p.
5. Bouquin H. (1997), Comptabilité de gestion, 2e édition revue et mise à jour, Paris, Sirey, 580 p.
6. Bouquin H. (1997), La comptabilité de gestion, Paris, PUF, Que sais-je ? 128 p., n° 3175.
7. Bouquin H. (1997), Le contrôle de gestion, 3e éd. revue et augmentée, Paris, PUF, 406 p.
8. Bécour J.-C., Bouquin H. (1996), Audit opérationnel, 2e éd. revue et augmentée, Paris, Economica, 1996.
9. Bouquin H. (1994), Les fondements du contrôle de gestion, Paris, PUF, coll. Que sais-je ?, n° 2892.
10. Bouquin H. (1993), Comptabilité de gestion, Paris, Sirey, coll. Administration des entreprises.
11. Bouquin H. (1992), La maîtrise des budgets dans l'entreprise, Paris, EDICEF/AUPELF, coll. Universités francophones.
12. Bouquin H. (1991), Le contrôle de gestion, Paris, PUF, coll. Gestion, 2e éd. mise à jour.
13. Bécour J.-C., Bouquin H. (1991), L'audit opérationnel, Paris, Economica, coll. Gestion.
14. Lauzel P., Bouquin H. (1988), Comptabilité analytique et gestion, Paris, Sirey, coll. Administration des entreprises, 5e édition.
15. Bouquin H. (1988), Gestion : méthodes et cas (UV 14 de l'Expertise comptable), Paris, CLET-AENGDE.

Alte activități

1. Relații profesionale

Conferențiar invitat de Poșta Chineză, Beijing, aprilie 2001.

Membru al consiliului științific al ENSPTT, între 1995 și 1997.

Membru al Consiliului Național al Contabilității, secțiunea „Contabilitate de gestiune".

Membru corespondent al Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG) și membru al Institute of Management Accountants (SUA).

2. Relații academice

Orator invitat al The Chinese Academy of Management, Beijing, septembrie 2001.

Membru ales al Consiliului Național al Universităților, după 2000.

Membru al juriului agreat în economie și gestiune, în 1990 și 1991.

Membru al Grupului de Istorie a Contabilității, al Consiliului Superior al Ordinului Experților Contabili, din 1992 până în 1997.

Membru al comitetului de redacție al revistei Comptabilité, Contrôle, Audit.

Membru al consiliului editorial al International Journal of Accounting Literature.

Membru al comitetului de lectură al Revue Française de Gestion.

Coresponsabil al rubricii „Comptabilité de gestion" al Revue Française de Comptabilité, din septembrie 1994 până în anuarie 1997.

Membru al consiliului de administrație al Association Française de Comptabilité (AFC - Asociația Franceză de Contabilitate), între 1991 și 1995.

Membru al Association Française de Comptabilité, al European Accounting Association, al European Business History Association, al Academy of Accounting Historians (USA), al American Accounting Association.

Distincții
Cavaler în l'Ordre des Palmes académiques, iulie 1994.
Ofițer în l'Ordre des Palmes académiques, iulie 1999.

O influență deosebită a avut-o asupra autorului traducerii personalitatea regretatului profesor Daniel Boussard de la Universitatea Paris - Sud, promotorul participărilor noastre la congresele anuale ale Asociației Profesorilor Francezi de Contabilitate (AFC) 1991-1995. Sunt de remarcat meritele acestuia la progresul contabilității ca disciplină științifică.

În acest sens a fost posibil stagiul de cercetare-documentare de la Universitatea Paris-Dauphine în perioada ianuarie-iulie 1994. Specialiști și profesori remarcabili, cum sunt: Bernard Colasse, Jacques Richard, Henri Bouquin, André Cibert, Jean-François Casta, Elie Cohen, Peter Standish, Eric Delesalle, Yvon Pesqueux, Jean-Claude Scheid, Yves Aubert-Côté ș.a., au contribuit în perioada de stagiu, precum și în decursul dezbaterilor congreselor AFC, la perfecționarea pregătirii noastre în domeniul contabilității.

Nu în ultimul rând, aprecierile uneori critice ale colegilor au avut efecte favorabile asupra prezentei lucrări.

O datorie morală mă obligă să menționez părinții și familia. Cu răbdare și înțelepciune, fiecare în parte a înțeles eforturile mele, iar ascendenții mei s-au sacrificat pentru destinul meu.

Gânduri de gratitudine pentru acodarea dreptului de traducere în limba română față de domnul editor Jean Pavlevski, de la Edition Economica Paris.

Aceleași sentimente față de solicitudinea colectivului Editurii TipoMoldova Iași care, pentru a doua oară, au dovedit înțelegere și competență în activitatea întreprinsă.

De fapt, așa cum spunea Goethe: Comunicarea este un act al naturii. Atunci când am reușit să primim o comunicare așa cum a fost gândită inițial, am participat la un act de cultură.

Prin natura și conținutul său, lucrarea *Contabilitate de gestiune,* elaborată de profesorul Henri Bouquin este o carte de valoare excepțională. Ea poate constitui model de referință pentru specialiștii în domeniul contabilității de gestiune din învățămnt, cercetare, producție, inclusiv pentru studenții economiști, dornici să aprofundeze problematica deosebit

de complexă.

Fără îndoială, profesorul Henri BOUQUIN reprezintă o valoare de referinţă în contabilitatea de gestiune. Prin modul de abordare şi argumentarea ideilor, demersul reputatului autor francez vorbeşte de la sine.

Iată de ce o continuare a comentariilor noastre devine inutilă.

Studiu introductiv privind dezvoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional

1. Principii şi orientări generale

Comitetul pentru Contabilitate Financiară şi de Gestiune (F.M.A.C.) al Federației Internaționale a Contabililor şi-a făcut cunoscută poziția asupra practicilor internaționale în contabilitatea de gestiune prin IMAP nr. 1 care constituie de fapt o revizuire a unui document cu acelaşi titlu publicat în 1989.[1]

Aceste practici privind chestiunile fundamentale în contabilitatea de gestiune au un caracter universal, fiind metode recunoscute în domeniu. Ele rezultă dintr-o studiere atentă a tehnicilor cele mai eficiente aplicate în numeroase sectoare de activitate. În acest context, practicile respective nu sunt totuşi normative[2], nu aduc elemente noi, fiind mai curând rezultatul unor analize, interpretări, experiențe şi orientări.[3] Parametrii contabilității

---

[1] Vezi *Les Textes Comptables de Référence, Comité de comptabilité financière et de gestion (FMAC)* de la Fédération internationale des comptables (IFAC), Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), concepts fondamentaux de comptabilité de gestion. Versiunea franceză a acestui document a fost realizată de Societatea Contabililor de Management din Canada (SCMC/SMAC), pe baza unui text în engleză din decembrie 1998 şi publicat în martie 1999. Subliniem contribuția la adoptarea textului a profesorului Michel Lebas, reprezentantul OECCA şi al Companiei Naționale a Comisarilor de Conturi din Franța la IFAC (Federația Internațională a Contabililor) şi FMAC (Comitetul pentru Contabilitate Financiară şi de Gestiune), în Revue Française de Comptabilité, 315, Octobre, 1999, p. 49-60.

[2] Vezi Ministerul Finanțelor Publice,. *Reglementări contabile pentru agenții economici,* Editura Economică, Bucureşti, 2002, p.11. Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată în 2001, societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste şi celalalte persoane juridice cu scop lucrtiv au obligația să organizeze şi să conducă contabilitate de gestiune adaptată la specificul activității.

[3] Vezi • Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris, 1993, Prima parte a acestui tratat are în vedere Concepte fundamentale. Vezi şi o variantă actualizată Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, 2ème édition, Economica, Paris, 2003, Noțiuni şi principii fundamentale, p.35-120; • Tabără N., *Obiectivele şi conceptele contabilității de gestiune*, în Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză, nr. 9 şi 11/1995; • Tabără N., Horomnea E., *Cadrul conceptual al contabilității de gestiune*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr.10/1998; • Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate şi control*

de gestiune sunt descrişi şi explicate sub forma unui cadru conceptual.

Documentul adoptat conţine două elemente principale:

- în primul rând, definiţia propusă contabilităţii de gestiune reflectă cele mai bune practici internaţionale;

- această descriere este îmbogăţită printr-un cadru conceptual care oferă ipotezele pe care se sprijină orice raţionament privind orientările practicilor în contabilitatea de gestiune, şi criteriile pe care se bazează o evaluare a eficacităţii acestora.

Definiţia şi cadrul conceptual servesc drept etalon de referinţă celor mai bune practici în acest domeniu şi pot inspira elaborări conforme acestei orientări.

Calităţile fundamentale pe care le solicită contabilitatea de gestiune, trebuie să contribuie la înţelegerea şi perfecţionarea metodelor şi practicilor menţionate la scară mondială[1].

2. *Evoluţia şi transformarea contabilităţii de gestiune*

Câmpul de activitate organizaţional care înglobează contabilitatea de gestiune a evoluat în patru faze succesive.

▪ Prima fază – Înainte de 1950, preocuparea principală a fost determinarea costurilor complete şi controlul financiar, prin aplicarea tehnicilor de elaborare a bugetelor şi de contabilitate a costurilor complete.

▪ A doua fază – Din 1965, interesul se deplasează spre producţia informaţiei necesare planificării şi controlului de gestiune, recurgându-se la tehnici cum ar fi analiza decizională şi contabilitatea de responsabilitate.

▪ A treia fază – După 1985, atenţia se deplasează spre reducerea risipei resurselor utilizate în funcţionarea întreprinderii, prin aplicarea analizei proceselor şi tehnicilor de management al costurilor.[2]

▪ A patra fază – După 1995, interesul este de a crea sau produce valoare prin utilizarea eficace şi eficientă a resurselor, prin tehnici care să permită analiza inductorilor de valoare pentru client, pentru acţionar, prin inovare organizaţională.

---

de gestiune, Editura Economică, Bucureşti, 1999, p. 15-23, Conceptul de contabilitate de gestiune. Acest colectiv de autori poate fi considerat continuator al contribuţiilor unui precursor al contabilităţii româneşti, regretatul profesor Cornel Olariu.

[1] Vezi Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., *Managerial accounting, Information for decisions*, 2E, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001, p. M14, 15.

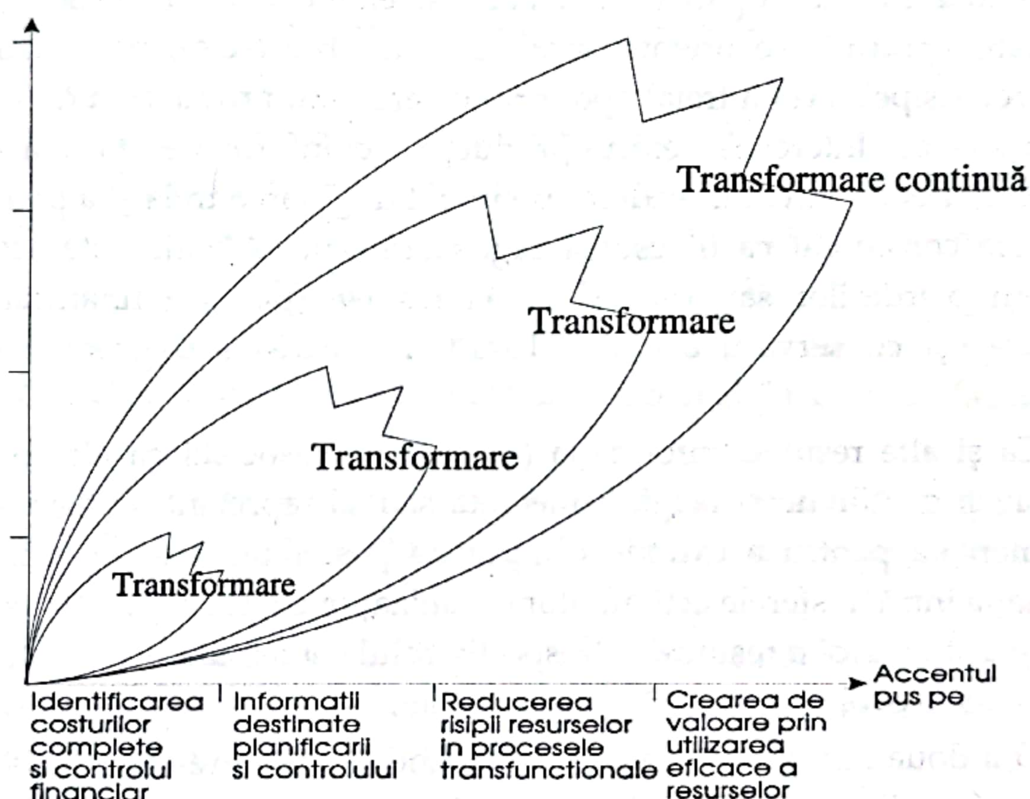
[2] Vezi Olariu Cornel, *Calculaţia costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977. De fapt opera regretatului profesor Olariu a fost axată pe această problemă deosebit de importantă – conducerea prin costuri.

Deşi aceste faze sunt distincte, trecerea de la una la alta a fost întotdeauna progresivă şi evolutivă.

Fiecare fază a evoluţiei necesită o adaptare la un nou ansamblu de condiţii la care sunt supuse organizaţiile, prin integrarea, remanierea şi îmbogăţirea tehnologiilor. Astfel, fiecare fază este o combinaţie între vechi şi nou, vechiul fiind remaniat pentru a se adapta la nou şi a răspunde aşteptărilor mediului de conducere.

Diagrama următoare prezintă cele patru faze de evoluţie a contabilităţii de gestiune.

Fig. nr.1 Evoluţia contabilităţii de gestiune



Sursa: Les Textes comptables de réference FMAC, IFAC, Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), Concepts fundamentaux de comptabilité de gestion, Revue Française de Comptabilité nr. 315/1999, p. 50

Se poate deduce că evoluţia contabilităţii de gestiune va continua.

În acest context, denumirea contabilitate de gestiune este problematică pentru trei motive:

- în numeroase ţări această noţiune nu a fost folosită niciodată pentru desemnarea activităţii organizaţionale vizate în oricare din aceste faze; se

preferă un limbaj propriu fiecărei țări și denumirile specifice fiecărei culturi;

- în unele țări, noțiunea a servit pentru a desemna mai precis una sau mai multe din cele patru faze;

- în alte țări (mai ales anglofone), denumirea a fost folosită pentru a desemna procesele avute în vedere în ansamblul celor patru faze.

Conceptele contabilității de gestiune au în vedere rezultatele procesului de evoluție, pe parcursul celor patru faze. La trecerea de la a doua la a treia fază, contabilitatea de gestiune se interesa înainte de toate de producția unei informații destinate planificării și controlului de gestiune.

Schimbarea capitală în trecerea de la a doua fază la a treia și a patra fază denotă că preocuparea principală se extindea de la producția de informații pentru a se orienta spre gestiunea resurselor, mai întâi prin reducerea risipei (faza a treia) apoi prin crearea sau producerea de valoare (a patra fază). Interesul pentru producția de informație (faza a doua) rămâne, dar el este avut în vedere sub un alt unghi în a treia și a patra fază și trebuie considerat ca o resursă organizațională. Atenția este acordată reducerii pierderilor sau risipei acestei resurse (pierderi financiare sau materiale) și conservării sau mobilizării în crearea sau producerea de valoare.

Ca și alte resurse, informația (singură sau asociată cu alte resurse) poate avea o utilitate strategică imediată sau să reprezinte o competență fundamentală pentru a extinde câmpul de posibilități ale organizațiilor. Informația intră în sferele activităților organizaționale concepute să permită gestiunea strategică a resurselor (respectiv rolul contabilității de gestiune în faza actuală a evoluției sale).

O a doua schimbare esențială este modul prin care contabilitatea de gestiune, în calitate de domeniu de activitate, se poziționează în interiorul organizațiilor:

- în prima fază, contabilitatea de gestiune este considerată o activitate tehnică necesară urmăririi obiectivelor organizației;
- în a doua fază, ea este organizată ca o activitate de conducere, cu un rol funcțional; persoanele implicate susțin decidenții operaționali care produc informația necesară planificării și controlului;
- în a treia și a patra fază contabilitatea de gestiune este considerată parte integrantă a procesului de conducere, decidenții având acces direct la informație în timp real, iar distincția dintre persoanele funcționale și cele ierarhice se estompează treptat. Utilizarea resurselor (între care informația)

în scopul precis de a crea valoare face parte integrantă din procesul de conducere în cadrul organizațiilor.

Contabilitatea de gestiune (în faza actuală a dezvoltării sale) se interesează de nevoile organizațiilor care-și exercită activitățile în contexte dinamice și concurențiale. Actualmente, organizațiile prezintă următoarele caracteristici:

- renunță la specializarea funcțională (recurgând la echipe pluri funcționale și suprimând specializările tradiționale), în scopul de a-și concentra mai clar eforturile asupra proceselor din întreprindere pe care-și sprijină portofoliile strategice de produse și servicii;
- au în vedere comportamente care le izolează de furnizori și de clienți (datorită alianțelor sau parteneriatelor) în scopul de a-și poziționa mai bine procesele din întreprindere în condițiile unor scări de valori pertinente;
- încearcă experiența în scopul de a înțelege mai bine competențele și rolul pe care-l au în scările de valori menționate, devenind din ce în ce mai mult virtuale în reacția lor la evoluția accelerată a ciclurilor de viață ale produselor și serviciilor față de concurența mondială;
- se integrează sistemelor lor de informații și în același timp scot în relief accesul la informația orientată în timp real în care se fac simțite nevoile;
- renunță a se sprijini pe forme de control financiar la distanță, creând sisteme de control individualizate, în timp real, bazate pe indicatori de preferință nefinanciari;
- tratează ambiguitatea și paradoxul ca realități din care trebuie compuse și depășite, mai curând ca obstacole prin investiții întotdeauna mai mari în informație și raționalitate;
- se străduiesc să prevină integrarea culturală prin dezvoltarea unei viziuni acceptate și partajate prin acceptarea delimitării culturale asociate formelor tradiționale de lucru sau de specializare profesională.

3. *Contabilitatea de gestiune și procesul de conducere*[1]

Managementul are drept scop să faciliteze performanța colectivă permitând convergența scopurilor, valorilor partajate și o structură specifică, formând și perfecționând persoanele pentru a le permite să fie

---

[1] Vezi Tabără N., Horomnea E., *Contabilitatea de gestiune și procesul decizional*, Revista "Gestiunea și contabilitatea [illegible]

eficace şi eficiente prin adaptare la schimbare. Obiectivul central al procesului de management este să asigure vitalitatea şi robusteţea organizaţiei faţă de schimbare, datorită coordonării constante a activităţilor, eforturilor şi resurselor sale. În consecinţă procesul respectiv comportă următoarele elemente:

- stabilirea de orientări organizaţionale sub formă de obiective şi strategii;

- alinierea de structuri, procese şi sisteme organizaţionale cu orientări alese;

- obţinerea de adeziuni, la fiecare nivel, a persoanelor ale căror competenţe şi eforturi sunt esenţiale realizării;

- instituirea de controale care vor orienta progresul organizaţiei spre realizarea strategiilor şi obiectivelor sale.

Nivelul de schimbare contextual la care fac apel organizaţiile solicită totuşi ca echipa managerială să participe la reorientarea constantă a obiectivelor şi strategiilor şi, în consecinţă la adaptarea continuă a structurilor, tipurilor de implicare şi proceselor de control.

Urmărirea şi atingerea obiectivelor[1], chiar prin realizarea strategiilor organizaţiei, solicită o cheltuire eficientă a resurselor care să permită mobilizarea sau achiziţionarea de capacităţi. Acestea din urmă au structuri, procese de control şi obţin implicarea de persoane. Fără o desfăşurare de resurse eficace capacităţile cerute pot fi cu greu achiziţionate şi resursele riscă să fie risipite în structuri, procese de control şi o implicare ineficace. Mai mult, capacităţile organizaţionale cerute fiind redefinite în favoarea unei constante reorientări strategice, este probabil că desfăşurarea resurselor trebuie adesea modificată. Astfel, afectarea resurselor face parte integrantă din procesul de management.

Managementul afectării resurselor şi utilizarea lor face parte integrantă din realizarea strategiei şi adaptării organizaţionale; desfăşurarea eficace a resurselor este esenţială îndeplinirii obiectivelor şi strategiilor organizaţionale şi adaptarea continuă a organizaţiei poate solicita redesfăşurarea neîntreruptă a resurselor. De fapt, există mari şanse ca succesul eforturilor unei echipe manageriale pentru asigurarea vitalităţii şi robusteţei organizaţiei să depindă de eficacitatea cu care ea îşi desfăşoară şi redesfăşoară resursele.

---

[1] Vezi Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 5-6, Obiectul sau obiectivele contabilităţii de gestiune. Fără îndoială contribuţiile "Şcolii de contabilitate" de la Cluj-Napoca sunt de o excepţională importanţă, atât înainte de 1989 cât şi după adoptarea actualului sistem de contabilitate.

Procesul de management poate fi segmentat în diferite moduri. În sensul orientării prezentate el este divizat în elementele constitutive care vor constitui centre pentru:

- stabilirea unei orientări organizaţionale;
- stabilirea de structuri organizaţionale;
- utilizarea resurselor organizaţionale;
- crearea unei implicări a membrilor organizaţiei;
- adaptarea organizaţională;
- controlul organizaţional.

Deşi aceste elemente ale procesului de management sunt izolate în scopuri analitice, ele vor fi interactive unele cu altele în căutarea supravieţuirii cu succes prin organizaţie.

Tehnici distincte – moduri de gândire şi de aplicare a procesului în fiecare activitate – sunt asociate fiecărui element al procesului de management.

Contabilitatea de gestiune trimite la un element al procesului de management axat pe utilizarea resurselor organizaţionale. Ea se referă la procesele şi tehnicile de management care vizează să sporească valoarea organizaţiilor făcând să se ajungă la utilizarea eficace a resurselor într-un mediu dinamic şi concurenţial.

Contabilitatea de gestiune, în calitate de parte integrantă a procesului de management, contribuie în mod specific la creşterea valorii căutând în continuare să determine dacă resursele sunt utilizate în mod eficace de către organizaţii – şi dacă, din această cauză ele sunt creatoare de valoare pentru clienţi, acţionari şi celelalte părţi interesate.

În contabilitatea de gestiune, sunt aplicate moduri de gândire şi aplicare distincte, desemnate drept tehnici,

În acest context, resursele globalizate nu sunt numai financiare, ci de toate celelalte categorii create şi utilizate de organizaţii, inclusiv cheltuielile pe care acestea le angajează. Procesele, sistemele de management, personalul format, capacităţile de inovare, moralul, supleţea culturală şi chiar fidelitatea clienţilor pot fi considerate drept resurse – potrivit configuraţiilor care permit clasarea lor drept capacităţi strategice, competenţe fundamentale sau capital intelectual.

Contabilitatea de gestiune corespunde acelei părţi a procesului de management care priveşte utilizarea eficientă a resurselor în:

- stabilirea combinaţiilor strategice care susţin obiectivele

organizației;

- achiziția și menținerea capacităților organizaționale necesare realizării strategiei;

- negocierea transformării strategiei și capacităților, necesară succesului și supraviețuirii continue a organizației.

Informația și cunoașterea sunt resurse ce pot juca un rol capital în succesul și supraviețuirea unei organizații într-un mediu din ce în ce mai concurențial și care evoluează din ce în ce mai rapid. În procesul contabilității de gestiune, se insistă asupra utilizării eficace a acestor resurse într-o bună poziționare strategică[1], respectiv achiziționarea capacităților necesare succesului și supraviețuirii organizației.

Contabilitatea de gestiune constituie un element al procesului de management al organizațiilor. Ea este orientată asupra unui aspect cheie al activității organizaționale, pe care-l are în vedere într-o perspectivă proprie: obținerea și utilizarea resurselor. Contabilitatea de gestiune se juxtapune pe alte elemente ale procesului de gestiune care sunt centre privind alte aspecte cheie ale activității organizaționale – alegerea orientărilor, alocarea responsabilităților, obținerea implicării intereselor, controlul și adaptarea. Ea este în același timp asociată cu alte elemente ale procesului de management:

• cu alegerile (opțiunile) orientării organizaționale, din punctul de vedere al resurselor datorită rolului său în:

- determinarea obiectivelor;
- formularea și punerea în aplicare a strategiei;
- evaluarea și realizarea proiectelor;
- planificarea activităților;
- desfășurarea resurselor;
- ajutor în procesul decizional.

• alocarea responsabilităților, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:

- conceperea de procese organizaționale și operaționale capabile să susțină strategiile;
- conceperea de sisteme capabile să sprijine procesele;
- alinierea capacităților cu procesele și sistemele;
- alegerea externalizării și nu a proceselor, sistemelor și capacităților;

[1] Vezi Tabără N., *Contabilitatea de gestiune și poziționarea strategică a întreprinderii*, Revista Contabilitate și Audit, nr. 5/1998, Chișinău, p. 73-79.

- desfăşurarea resurselor spre procese, sisteme şi capacităţi.

• implicarea membrilor organizaţiei din punctul de vedere al resurselor datorită rolului lor în:

- stabilirea viziunii unei organizaţii şi a valorilor sale fundamentale;

- stabilirea unui set de capacităţi şi competenţe;

- dobândirea unei bune înţelegeri a factorilor şi capacităţilor cheie de succes organizaţional;

- instaurarea motivaţiei şi încrederii la toţi participanţii organizaţiei;

- stabilirea şi aplicarea mecanismelor care să permită împărţirea valorii create şi a succesului;

- evaluarea persoanelor, echipelor şi organizaţiei în ansamblu în scopul ameliorării acestora.

• adaptarea organizaţională, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:

- orientarea schimbării pe realizarea eficace a strategiei;

- stabilirea obiectivelor şi scopurilor schimbării;

- integrarea adaptării în procesele organizaţionale şi cele din întreprindere;

- producţia de informaţii sau evaluări legate de iniţiativele de schimbare;

- controlul rezultatelor proiectelor de schimbare.

• controlul organizaţional, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:

- stabilirea profilului expunerii la riscurile asociate strategiilor organizaţionale şi proceselor din întreprinderi;

- stabilirea şi gestiunea parametrilor de control legate de riscurile în curs;

- stabilirea de criterii şi măsuri de performanţă legate de succesul strategic al organizaţiei, precum şi procesele financiare şi operaţionale;

- conceperea şi exploatarea de sisteme de informaţii care conduc la susţinerea activităţilor, măsurarea performanţei nevoilor de control şi responsabilitatea persoanelor;

- instituirea responsabilităţilor legate de gestiunea riscurilor, inclusiv performanţa operaţională şi strategică.

Deşi termenul funcţie poate fi folosit spre a desemna caracteristicile şi elementele distincte ale unei organizaţii (departamente, servicii sau

diviziuni) sau pentru stabilirea atribuţiei activităţilor, sau responsabilităţilor, noţiunea menţionată nu este folosită în această accepţiune. Ea serveşte la desemnarea caracteristicilor şi elementelor specifice ale procesului de gestiune. În consecinţă, elementul acestui proces ce priveşte utilizarea eficace a resurselor în timp poate fi desemnat drept funcţie a contabilităţii de gestiune.

Funcţiile de management specifice trebuie totuşi supervizate şi dirijate de echipa managerială, dacă se doreşte ca acestea să sporească valoarea organizaţiei prin obiectul şi scopul lor special.

Conducerea funcţiei contabilităţii de gestiune poate interveni pentru: alegerea obiectivelor şi strategiilor aferente funcţiei; structurarea muncii funcţiei; stabilirea capacităţilor funcţiei; afectarea resurselor specifice funcţiei; răspunsul la noile sfidări care se raportează la munca desfăşurată în cadrul funcţiei; evaluarea constantă a eficienţei şi eficacităţii funcţiei.[1]

4. Cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune[2]

Descrierea contabilităţii de gestiune poate fi formulată printr-un ansamblu de concepte clasate conform următoarelor caracteristici:

- funcţia distinctă a contabilităţii de gestiune în interiorul prcesului de management în cadrul organizaţiilor;

- modul prin care utilitatea rezultatelor procesului instituit de contabilitate de gestiune poate fi validat;

- criteriile care pot fi folosite pentru determinarea proceselor şi tehnicilor de lucru aplicate în contabilitatea de gestiune;

- capacităţile asociate în mod necesar eficacităţii funcţiei contabilităţii de gestiune în ansamblu.

Această noţiune poate fi folosită pentru a defini cele mai bune practici

---

[1] Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p.5. Organizaţia este eficace dacă îşi îndeplineşte obiectivele analizate în raport cu mediul şi este eficientă dacă utilizează cât mai bine posibil resursele la cel mai mic cost. De aici decurge definiţia conceptului de performanţă. O întreprindere va fi performantă dacă este eficace şi eficientă.

[2] Tabără N., Horomnea E., *Cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune*, Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr. 10/1998; • Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analytique et gestion*, 4[e] édition, Editions Sirey, Paris, 1985. Cei doi specialişti francezi fondatori ai contabilităţii de gestiune: în viziune clasică Pierre Lauzel, şi în viziune actuală Henri Bouquin, tratează în lucrarea menţionată aspecte privind: Conceptele de bază, obiectivul dominant, analiza costurilor şi rezultatelor pe produs, centrele de responsabilitate şi principalele utilizări ale contabilităţii analitice pentru gestiune; • Cârstea Gh., Călin O., *Calculaţia costurilor*, Editura Didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1980. După aplicarea actualului sistem de contabilitate lucrarea menţionată a constituit o sursă de referinţă privind contabilitatea de gestiune; Călin O. (coordonator), *Contabilitatea de gestiune*, Editor "Tribuna Economică", Bucureşti, 2000.

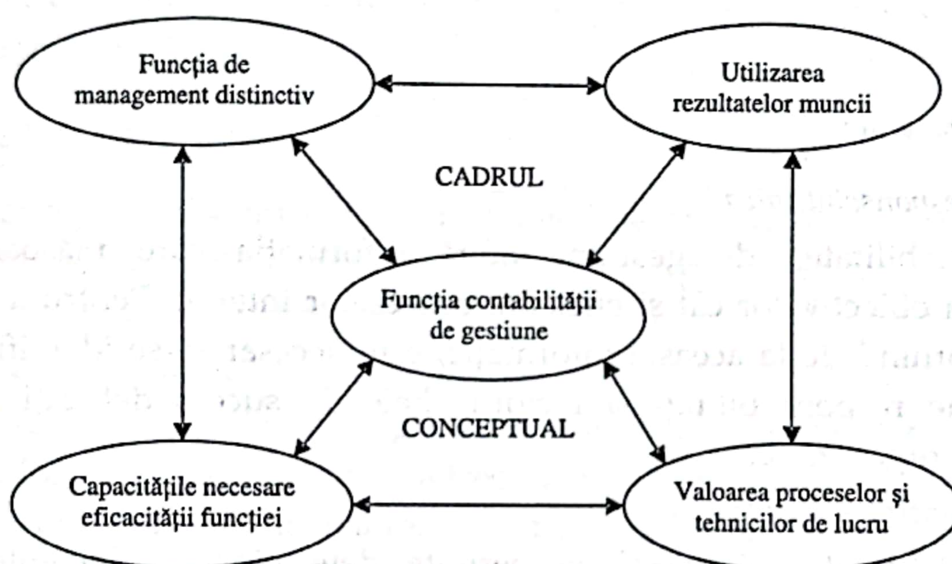
ale contabilității de gestiune, deoarece focalizează atenția asupra următoarelor elemente:

- capacitățile care solicită realizarea eficace a misiunii distincte a funcției;

- estimarea valorii organizaționale a rezultatelor activității în cadrul funcției;

- utilitatea proceselor şi tehnicilor de lucru ale funcției în obținerea acestor rezultate.

Fiecare categorie de concepte se articulează cu altele pentru a forma cadrul conceptual a contabilității de gestiune.[1] Acest cadru poate fi reprezentat în modul următor:



Conceptele contabilității de gestiune publicate în 1989 defineau cu claritate contabilitatea de gestiune ca parte a procesului de conducere, producând informații necesare planificării şi controlului de gestiune.[2] În consecință, cadrul conceptual în anii '80 era axat pe calitățile pe care trebuia să le posede această informație şi trebuia să se bazeze practicile, tehnicile contabilității de gestiune şi verificarea utilității lor.

Contabilitatea de gestiune poate fi definită prin procesul de identificare, măsurare, interpretare şi de comunicare a informației (atât

[1] Vezi Dykman Th. R., Bierman Jr. H., Morse D.C., *Cost Accounting. Concepts & Managerial Applications*, Second edition, College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1994, p. 1-100.

[2] Vezi *Les textes comptables de références, Concepts fondamentaux de comptabilité de gestion*, Revue Française de Comptabilite, 315, Octobre 1999, p. 60; Vezi Pântea I. P., Managementul Contabilității româneşti, Partea a VI-a, Contabilitatea de gestiune, Necesitatea şi cerințele contabilității de gestiune, organizarea şi obiectivele contabilității de gestiune în concepția românească, Editura Intelcredo, Deva, p. 599-602.

financiară cât şi legată de exploatare) utilizată de conducere pentru a planifica, evalua şi controla întreprinderea şi pentru a asigura utilizarea cu bună ştiinţă a resurselor sale.[1]

Contabilitatea de gestiune face parte integrantă din procesul de management. Ea furnizează informaţia esenţială pentru:

- controlul activităţilor curente ale unei întreprinderi;
- planificarea strategiilor, tacticilor şi activităţilor viitoare;
- asigurarea utilizării optimale a resurselor;
- măsurarea şi evaluarea performanţei;
- reducerea părţii de subiectivitate în procesul decizional;
- ameliorarea comunicării interne şi externe.

Concepte generale

Responsabilitatea

Contabilitatea de gestiune oferă informaţia care măsoară atât aşteptarea obiectivelor cât şi eficienţa proceselor interne. Pentru a lua noi decizii pornind de la această informaţie, este necesar să se identifice bine reţeaua de responsabilităţi şi factorii cheie de succes delegaţi fiecărui individ în organizaţie.

Controlabilitatea

Contabilitatea de gestiune permite determinarea elementelor de activitate asupra cărora conducerea poate sau nu să exercite o influenţă şi să evalueze riscurile şi factorii de sensibilitate. Astfel este mai uşor pentru conducere să analizeze, să compare, să interpreteze informaţia în mod specific şi să o utilizeze în mod constructiv în funcţiile manageriale de control, evaluare şi căutare de acţiuni corective.

Fiabilitatea

În contabilitatea de gestiune informaţia trebuie să fie de o calitate care să poată genera încredere în aceasta. Fiabilitatea pentru utilizator depinde de sursa, integritatea şi integralitatea sa.

---

[1] Vezi Ristea M. (coordonator), *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, Editor CECCAR, Bucureşti, 1999, p. 335. În această concepţie, contabilitatea de gestiune este denumită şi managerială sau analitică şi control de gestiune are drept obiect reprezentarea analitică a proceselor interne ale întreprinderii care produc transformări cantitative şi calitative în masa patrimoniului. Informaţia construită este destinată întreprinzătorului (administratorului) ca beneficiar intern de informaţii care trebuie să răspundă la întrebarea cum să aloce şi să utilizeze resursele încredinţate de exterior (investitori) pentru a constitui performanţa.

♦Interdependența

Ținând seama de complexitatea crescândă a afacerilor, contabilitatea de gestiune trebuie să aibă acces la surse de informație atât externe cât și interne, cum sunt marketingul, producția, managementul resurselor umane, cumpărările și aprovizionările, finanțele etc. Este astfel mai ușor să te asiguri că informația este echilibrată.

♦Pertinența

Contabilitatea de gestiune trebuie să asigure menținerea unei anumite suplețe în compilarea și interpretarea informației. Aceasta facilitează căutarea și prezentarea modului clar, inteligibil și la momentul optim, cu alternative pentru a lua decizii imparțiale și sigure. Procesul este în esență orientat spre viitor. Informația trebuie să satisfacă criteriile de utilitate și de pertinență.

Concepte legate de funcție

Conceptele descriu funcția în termeni de productivitate a resurselor, creare de valoare, organizare a întreprinderii în procesele transfuncționale și prioritate a muncii în echipă.

♦ Productivitatea resurselor

Procesul contabilității de gestiune este orientat spre utilizarea eficace a resurselor în organizații. Atenția trece asupra risipei (pierdere de resurse) și creării de valoare (utilizarea resurselor cu bună știință). Resursele care se prezintă sub formă monetară și materială sunt analizate în detaliu, chiar și cele consumate pe structuri, sisteme, proceduri, procese și practici de management a resurselor umane.

♦ Crearea de valoare

Eficacitatea utilizării resurselor se apreciază conform valorii create în același timp pe piețele de produse și servicii (pentru clienți) și pe piețele financiare (pentru acționari), satisfăcând toate exigențele altor parteneri importanți ai organizației (mai ales furnizorii, personalul, financiarii și colectivitatea în ansamblul său).

Utilizarea resurselor este apreciată eficace dacă permite crearea valorii optime pe termen lung, ținând seama de externalitățile asociaților față de activitățile organizației.

Risipa (pierderea de resurse, resurse neutilizate), utilizarea sau consumul neobiectiv de resurse și dezinteresul pentru preocupările de mediu sau sociale pot fi apreciate neeficace.

↳ *Organizarea întreprinderii în procesele tranzacţionale*

În contabilitatea de gestiune activitatea este orientată spre procesele esenţiale din întreprindere care fac să intervină clienţii, furnizorii şi alţi parteneri. Ea este preocupată de:

- relaţiile dintre procesele organizaţionale şi scara de valori interorganizaţionale;
- interfaţa dintre procesele menţionate, tehnicile de lucru, structurile, sistemele şi culturile;
- alinierea proceselor organizaţionale, strategiilor de produse şi servicii;
- modul în care resursele sunt desfăşurate, utilizate şi consumate prin procesele organizaţionale în crearea de valoare în timp.

↳ *Prioritatea muncii în echipă*

Procesul contabilităţii de gestiune se desfăşoară în interiorul unor echipe de natură diversă create pentru efectuarea muncii numai în organizaţie.

Echipele pot avea un obiectiv strategic, managerial sau funcţional; ele pot fi axate pe o sarcină, o activitate, un proces sau o orientare tranzacţională; ele pot primi diverse forme de delegări de puteri şi pot deveni obiectul diferitelor aşteptări în dezvoltare.

Concepte legate de utilitatea rezultatelor

Conceptele legate de utilitatea rezultatelor se referă la evaluarea consecinţelor activităţii funcţiei contabilităţii de gestiune şi la modul în care acestea pot fi evaluate conform responsabilităţii, criteriilor de performanţă într-o perspectivă de etalonare comparativă.

↳ *Responsabilitatea*

Rezultatele procesului contabilităţii de gestiune sunt evaluate funcţie de valoarea care se adaugă organizaţiei apreciată în perspectiva utilizatorului. În consecinţă, responsabilitatea funcţiei contabilităţii de gestiune este orientată spre exterior, adică spre membrii organizaţiei care utilizează serviciile sale.

↳ *Criterii de performanţă*

Valoarea care trebuie adăugată organizării muncii în contabilitatea de gestiune poate fi exprimată funcţie de secvenţa obiectivelor de performanţă negociate şi exceptate în interiorul organizaţiei.

Etalonarea comparativă

Obiectivele de performanță folosite pentru exprimarea responsabilităților contabilității de gestiune în interiorul unei organizații ar trebui să reflecte rezultatele unei activități de analiză comparativă cu contabilitățile de acest gen din diferite organizații.

Concepte legate de procese şi tehnici

Procesele din contabilitatea de gestiune sunt în interfață cu alte procese de management şi se articulează în jurul unui mod de gândire specific care poate servi la evaluarea sau orientarea perfecționării tehnicilor de lucru folosite în contabilitatea de gestiune.

Ecuația de legătură a utilizării resurselor pentru crearea de valoare

Procesul contabilității de gestiune se inspiră dintr-o schemă de gândire, structurată printr-o ecuație sau un mod care leagă în timp utilizarea resurselor şi crearea de valoare.

Ideal, utilizarea resurselor este măsurată prin costul de oportunitate sau aproximarea acestuia.

Crearea de valoare este măsurată din punctul de vedere al clienților sau acționarilor şi al funcțiilor lor de utilitate – ținând seama de prioritățile altor parteneri şi de toate consecințele externe ale activităților organizației asupra societății în ansamblul său.

Explorarea în timp a legăturilor dintre resurse şi valoare presupune studierea activă a interacțiunilor dintre efectele pe termen scurt şi pe termen lung.

Interfețele proceselor de management

Contabilitatea de gestiune adaugă perspectiva „resurselor" altor procese de management axate pe alegerea orientării strategice, pe stabilirea structurilor şi pe controlul organizațional. La fiecare din aceste puncte de interfață echipa managerială trebuie să vegheze la ceea ce rezultă din aceasta, respectiv o creare de valoare pentru organizație.

Perfecționarea şi evaluarea tehnicilor

Tehnicile aplicate în procesele contabilității de gestiune pot fi evaluate, de asemenea, după cei trei termeni ai ecuației care corelează utilizarea resurselor cu crearea de valoare.

Valoarea creată cu ajutorul unei tehnici folosite în procesul contabilității de gestiune ar trebui să compenseze pe larg resursele pe care le utilizează sau pe care le consumă.

Identificarea pe baza acestui criteriu, a carenţelor în tehnicile existente ar trebui să declanşeze dezvoltarea noilor tehnici sau perfecţionarea celor existente. De aceeaşi manieră, această dezvoltare poate fi orientată, prin ecuaţia menţionată.

Concepte legate de capacităţile funcţiei

Capacităţile solicitate pentru asigurarea eficacităţii funcţiei contabilităţii de gestiune în cadrul procesului de management se sprijină pe competenţele specifice, pe o cultură de ameliorare continuă şi de creare de posibilităţi, respectiv pe o capacitate de discernământ în privinţa eficacităţii funcţiei.

✎ *Competenţe specifice*

Activitatea funcţiei contabilităţii de gestiune trebuie să fie structurată în jurul unui ansamblu definit de competenţe fundamentale şi executată prin intermediul acesteia, ceea ce reflectă cele mai bune practici suficiente să garanteze rezultatele eficace.

Aceste competenţe fundamentale pot consta în experienţa personalului, procese interactive de lucru, sisteme de susţinere disponibile, tehnici aplicate în procesele de muncă, legitimitatea funcţiei şi respectul acordat acesteia, calitatea managementului funcţiei şi diverşi alţi factori pertinenţi.

Definirea unui ansamblu dat de asemenea competenţe sunt ghidate prin înţelegerea a ceea ce trebuie să îndeplinească funcţia, în termeni de eficacitate a rezultatelor, şi prin funcţiile contabilităţii de gestiune reprezentate prin cele mai bune practici.

✎ *Ameliorarea continuă*

Cultura de ameliorare continuă ar trebui să facă parte integrantă din funcţia contabilităţii de gestiune. Această cultură se concretizează printr-un evantai de proiecte care vizează să sporească calitatea activităţii funcţiei prin ameliorarea competenţelor şi a modalităţilor prin care ele sunt mobilizate şi utilizate.

✎ *Crearea de oportunităţi şi de posibilităţi*

O cultură de proactivitate ar trebui să facă parte integrantă din funcţia contabilităţii de gestiune, în căutarea şi identificarea posibilităţilor creării de valoare.

Acest atribut cultural ar trebui considerat drept o competenţă fundamentală a funcţiei.

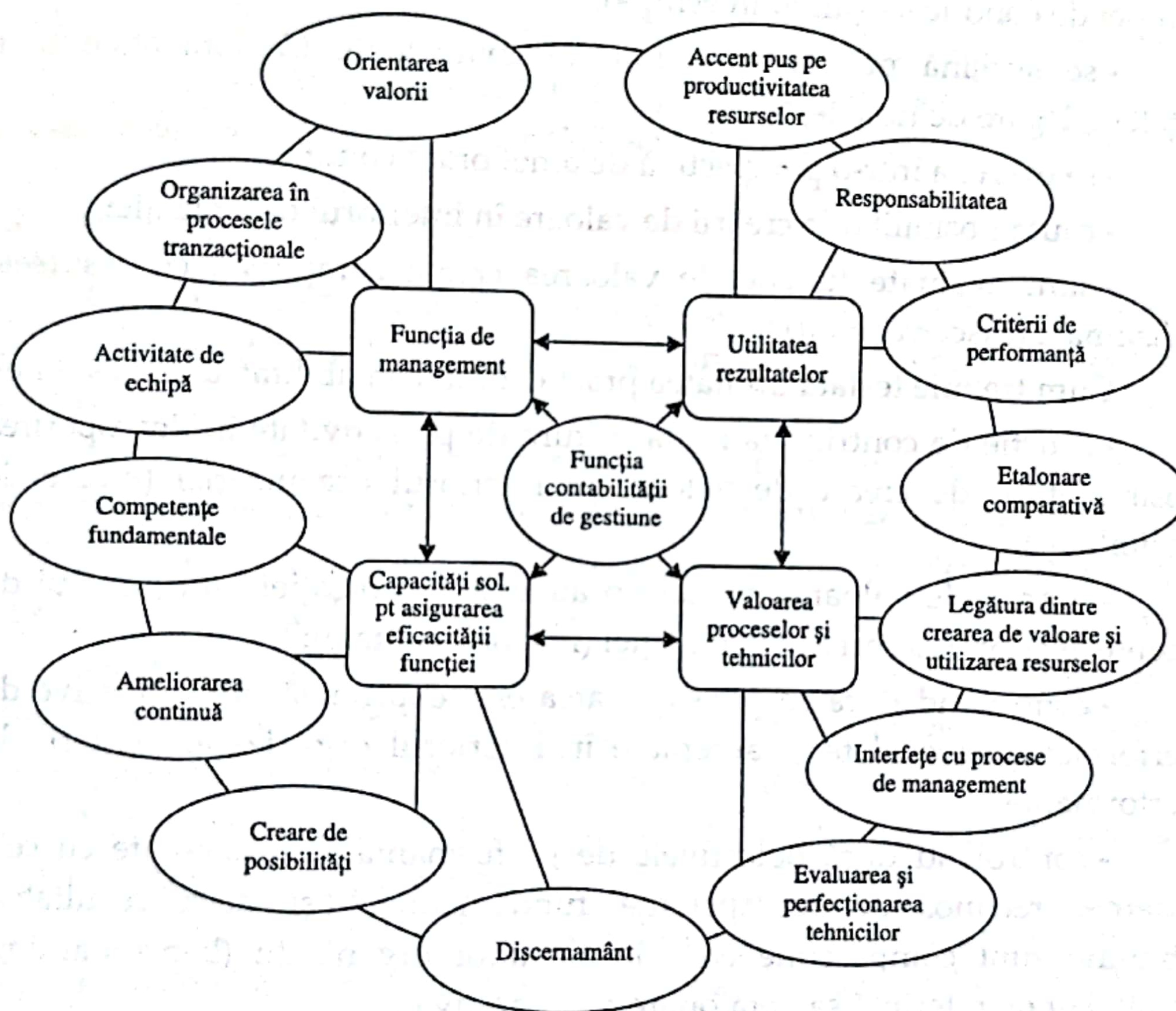
✎ *Discernământ*

Eficienţa şi eficacitatea activităţii funcţiei contabilităţii de gestiune, inclusiv ameliorarea acesteia, ar trebui supuse unei evaluări continue.

Atât procesele de luru cât şi rezultatele activităţii funcţiei ar trebui să facă obiectul unei evaluări critice axată pe comparaţia valorii create şi resurselor obţinute în timp.

Conceptele prezentate fac parte din cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune, aşa cum o ilustrează figura următoare:

Fig. nr.2 Cadrul conceptual al contabilităţii de gestiune



Utilizarea cadrului conceptual

Cadrul conceptual permite descrierea contabilităţii de gestiune în termenii celor mai bune practici internaţionale. El poate servi drept ghid în evaluarea sau dezvoltarea acestora în contabilitatea de gestiune în aplicaţiile organizaţionale date. Să examinăm cum pot fi obţinute

răspunsurile la problemele care decurg din cadrul conceptual.

Cum trebuie dezvoltate practicile în contabilitatea de gestiune?

Aceste metode şi tehnici sunt înţelese în sensul că:

- sunt orientate spre utilizarea eficace a resurselor organizaţionale (accentul pus pe productivitatea resurselor) în timp ce eficacitatea este evaluată în termeni de valoare creată pentru cei care iau parte la activitatea organizaţiei (orientare valoare);

- sunt axate pe procesele transfuncţionale esenţiale din organizaţie (organizare în procesele transfuncţionale);

- sunt integrate altor funcţii specializate, în calitate de membru al echipei de conducere (lucru în echipe);

- se sprijină pe un ansamblu de competenţe fundamentale bine înţelese, legate de funcţie;

- se exercită într-o perspectivă de ameliorare continuă;

- caută posibilităţile creării de valoare în interiorul organizaţiei;

- sunt evaluate funcţie de valoarea creată comparată cu resursele consumate (discernământ).

Cum trebuie testată utilitatea practicilor în contabilitatea de gestiune?

- funcţie de contribuţia lor la cultura de proactivitate în descoperirea posibilităţilor de creare de valoare în interiorul organizaţiei (creare de posibilităţi);

- funcţie de valoarea pe care o adaugă organizaţiei, din punctul de vedere al altor membri ai organizaţiei (responsabilitate);

- controlând dacă responsabilitatea este exprimată prin obiective de performanţă, negociate şi acceptate în interiorul organizaţiei (criterii de performanţă);

- controlând dacă obiectivele de performanţă sunt coerente cu cele externe, recunoscute (competenţe fundamentale) şi dacă rezultatele obţinute sunt comparabile cu cele ale altor organizaţii (benchmarking, tratament de referinţă sau etalonare comparativă).

Cum poate fi testată utilitatea tehnicilor de lucru în contabilitatea de gestiune?

- funcţie de valoarea pe care acestea o crează adăugând perspectiva „resurselor" la alte resurse de management (interfeţe cu procesul de management);

- prin intermediul unei evaluări critice, continue a eficienţei şi eficacităţii (discernământ);

- punând accentul pe resursele pe care le consumă în raport cu valoarea pe care ele o crează în timp, în toate intervențiile contabilității de gestiune (evaluarea şi perfecţionarea tehnicilor).

Cum trebuie dezvoltate tehnicile de lucru în contabilitate de gestiune?

- printr-o întoarcere constantă la o schemă de gândire aplicată în activitatea de contabilitate de gestiune, axată pe ecuația care corelează utilizarea resurselor şi crearea de valoare în timp;

- prin determinarea valorii care adaugă perspectiva „resurselor" altor procese de management (interfețe cu procesul de management);

- prin procese de ameliorare continuă integrate culturii funcției contabilității de gestiune;

- prin referință la ansamblul competențelor fundamentale apreciate necesare pentru asigurarea eficacității activității în acest domeniu.

Concluzii

Cadrul conceptual al contabilității de gestiune în această viziune trebuie apreciat la valoarea sa concretă în diferite domenii. El poate fi aplicat:

De managerii organizațiilor, pentru a înțelege, evalua şi dezvolta aspectul specific şi munca lor privind eficacitatea utilizării resurselor.

De contabilii de gestiune profesionişti, pentru a orienta, compara şi dezvolta contribuția lor la procesul contabilității de gestiune al organizației.

De profesori, pentru a reorienta şi consolida eforturile lor într-un câmp în evoluție[1] rapidă, în care capacitatea de a înțelege schimbarea şi participarea constituie un rezultat important al procesului de învățare.

De organismele profesionale în reformularea şi consolidarea tehnicilor contabilității de gestiune.

Demersul prezentat facilitează înțelegerea diferitelor perspective instituționale şi culturale în care este abordată activitatea în contabilitatea de gestiune.

Domeniul contabilității de gestiune îl constituie modelarea în expresie valorică a resurselor legate de obiectivele urmărite de întreprindere. În contextul internațional actual, al economiilor globalizate, se constată anumite provocări la

[1] Vezi Tabără N., Toma C., *Extinderea domeniului contabilității de gestiune*, Revista Tribuna Economică, nr. 11/1994, p. 7 şi 22

care este supusă această contabilitate.[1] Există astfel două orientări. Mai întâi, pe termen lung, cunoaşterea costurilor clienţilor, furnizorilor, concurenţilor şi contabilitatea strategică. Contabilitatea de gestiune trebuie să încorporeze în baza sa de date informaţii fizice, monetare şi comerciale privind concurenţa, precum şi practicile unor întreprinderi care utilizează procese şi acţiuni similare, cu condiţia păstrării specificităţii prin identificarea clară a obiectivului: performanţa economică[2] comparativă şi modelarea economică a competitivităţii. O altă orientare, mult mai restrânsă, a acestei modelări are în vedere nevoile de finanţare a activităţii de exploatare. Este necesar să nu mai limităm contabilitatea de gestiune numai la analiza consumului de resurse[3], ci să o extindem la analiza resurselor încă neconsumate, mobilizate de o acţiune sau un produs. În acest context, contabilitatea îşi asumă o misiune de expertiză a modelelor economice care corelează activităţile şi resursele.

Martie 2004

Profesor universitar doctor în economie
Neculai TABĂRĂ
Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor
Universitatea „Alexandru I. Cuza" Iaşi

[1] Vezi Nobes C., Parker R., *Comparative International Accounting*, Prentice Hall, Eight edition published, England, 2004, p.533-552.
[2] Vezi Smith J.L., Keith R.M., Stephens W.L., *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Book Company, New York, 1988
[3] Vezi Drury C., *Management and Cost Accounting* , Third Edition, Chapman & Hall, London, 1994

Cuvânt înainte

la ediția în limba română

Contabilitatea de gestiune prezintă imaginea funcționării întreprinderilor și organizațiilor. Ea descrie aceste entități, propunând un model economic.

Când se lecturează un bilanț și un cont de rezultat apare îndoiala existenței unor legături între vânzări și cheltuieli, între cheltuieli de personal și consumurile de energie. Conexiunile sunt discrete, informațiile de acest gen nefiind difuzate ca atare.

Spre deosebire de contabilitatea financiară, care clasifică fluxurile și stocurile fără să ofere nici un model economic cauzal al întreprinderii, contabilitatea de gestiune trebuie să prezinte un astfel de model. Managerii doresc să înțeleagă și să evalueze relațiile dintre instrumentele de acțiune disponibile și rezultatele scontate, obținute cu ajutorul personalului pe care-l dirijează.

Contabilitatea de gestiune este bazată pe cuantificări (evaluări), fiind supusă unor consecințe ale schimbărilor în metodele de procesare a produselor (sau serviciilor) și de management al persoanelor. Ea este influențată de modificări în tehnologiile de producție, organizarea muncii, relațiile dintre conducători și salariați. O tradiție dominantă consideră informațiile produse de aceasta drept confidențiale și rezervate managerilor. Un curent recent subliniază că ea se sprijină pe calculul costurilor pentru înțelegerea modelului economic al întreprinderii de către personal, devenind sursă a performanței. În această viziune, se postulează ideea conform căreia o asemenea entitate cu actori care nu știu pe ce mizează pentru a înfrunta concurența este condamnată eșecului. Fără a dezvălui proiectele secrete, conducerea trebuie să facă în așa fel ca personalul să înțeleagă natura misiunii sale, respectiv rolul său în raport cu performanța avută în vedere de întreprindere.

Contabilitatea de gestiune reprezintă, în acelaşi timp, expresia unui model economic raţional şi suportul unei anumite forme de comunicare. Pe de o parte, ea cercetează numai realul, adevărul şi, pe de altă parte, constituind miza celor care ştiu bine că informaţia declanşează un comportament reactiv şi că o creştere a preciziei acesteia, uneori la preţuri de investiţie ridicate sau durate importante, nu are impact dacă respectivul comportament nu este modificat.

Dar există oare acest adevăr? Ce reprezintă un cost real? Capcana are în vedere concepţia conform căreia un cost este întotdeauna o construcţie elaborată pentru o decizie care este necesar să poată fi schimbată dacă natura acesteia intră în schimbare. S-ar putea pune întrebarea: Cât costă un pasager al unei companii aeriene? Aproape nimic, vor răspunde unii, dacă se aplică raţionamentul bazat pe marjă, în cazul în care avionul va porni fără pasageri. Costul zborului, împărţit la 180, dacă acesta este numărul pasagerilor transportaţi, vor spune alţii. Dar ce trebuie să cuprindă costul zborului? O parte a cheltuielilor generale ale companiei, costuri care nu ar fi putut exista dacă zborul nu ar fi avut loc, sau numai costuri directe ale zborului în cauză, inclusiv o parte a costurilor unui avion la sol? Ţinând seama de toate acestea, aparatul zboară şi datorită faptului că uneori se află la sol...

Se observă bine că, în lipsa unor idei clare, se riscă rapid pierderi şi se conchide că orice calcul al costului este arbitrar, convenţional şi, aşa cum s-a precizat, el ar reflecta o „opinie".

Dar costul nu reprezintă o opinie, ci o construcţie. Prima regulă fundamentală: un cost este construit pentru a servi unei decizii, încadrată într-o anumită tipologie a managerilor. Această lucrare propune o anumită abordare, cu totul clasică, şi demonstrează în consecinţă că diferitele metode apărute în decursul istoriei contabilităţii de gestiune sunt mult mai adesea complementare decât concurente. Întrebarea: „Cât costă un pasager?" trebuie substituită prin: „Pentru ce vrem să calculăm costul pasagerului?" Raţionamentul bazat pe marjă porneşte de la ipoteza conform căreia decizia studiată nu este strategică şi nu comportă consecinţe recurente. A calcula un cost complet înseamnă a căuta o informaţie strategică, dar costurile integrate, sunt ele anticipabile?[1] Ce informaţii sunt disponibile cu referire la cauzalitatea costurilor, pentru a le corela cu cheltuielile administrative ale companiei şi pasagerul care nu le consumă?

[1] Anticiparea sau estimarea costului are sensul de cuantificare. Orice bun poate fi evaluat în mod credibil dacă se cunosc elemente ale evoluţiei costului, înainte de momentul angajării acestuia.

Nu ar fi mai rezonabil să anticipăm (evaluăm) numai cauzalităţile şi să avem în vedere o adiţionare a costurilor, fără legături clare între ele: costul existenţei companiei, a parcului său de aparate, în fine (pentru a schematiza) costul de funcţionare al acestui parc?

Anticiparea (estimarea) necesară a costurilor care se regrupează constituie o a doua regulă fundamentală. Nu se poate solicita imputarea costului unui obiect de calcul decât dacă se pot demonstra legăturile de cauzalitate dintre cele două elemente. Revenind la exemplul precedent, vom analiza anticiparea costurilor administrative ale companiei prin capabilitatea de a arăta în ce volum se consumă serviciile administrative furnizate de sediul central sau în ce caz zborul ar fi imposibil fără aceste servicii.

În asemenea condiţii, calculele de imputare trebuie efectuate cu rigoare.

A treia regulă fundamentală se referă la omogenitatea costurilor elementare reunite într-o aceeaşi structură. Principiul este simplu: orice imputare are în vedere utilizarea unei chei de repartizare (numită unitate de lucru). Costul unitar trebuie să fie constant, în alte condiţii repartizarea fiind arbitrară. Atunci când se calculează costul unitar, trebuie să ne punem întrebarea asupra stabilităţii acestuia. În cazul repartizării cheltuielilor de telefon la prorata efectivelor se presupune implicit că acest consum pe persoană este aproape constant. În aceste condiţii, unele entităţi ar suporta costuri în locul altora. A spune că un tratament al unui cec este de X u.m. presupune ca acest cost mediu să fie dispersat şi abaterea tip devine nesemnificativă. Altfel, la ce ar mai servi un cost care nu este stabil?

Ce ar însemna o medie, ridicată fără abaterea tip?

Costurile unitare constituie aproape în mod natural repere care ar trebui să aibă un sens în activitatea managerilor.

Cu recunoştinţă vreau să mulţumesc profesorului TABĂRĂ de a-şi fi consacrat timpul traducerii acestei lucrări pentru a-i da şansa şi onoarea de a fi citită (cunoscută) de prietenii noştri ROMÂNI. Deşi prezintă o multitudine de particularităţi, contabilitatea de gestiune ar putea fi considerată, în mod paradoxal, internaţională? Răspunsul este da. Fiecare ţară are tradiţii şi istorie proprii, dar regulile de bază menţionate mai sus sunt universale. Paradoxul este că acestea sunt, aproape întotdeauna, trecute sub tăcere.

Henry BOUQUIN

INTRODUCERE

O CONTABILITATE PENTRU MANAGERI

„Contabilii nu au o foarte bună presă în această perioadă. Lor li se reproşează toate inconvenientele care afectează industria americană. Dar aceşti socotitori vor râde la urmă. În întreprinderea anului 1999, contabilitatea va juca un rol mai important. Elementele vor fi contate altfel. Noua contabilitate de gestiune va trebui să fie mai corect denumită economie a producţiei, diferită esenţial de cea anterioară în privinţa conceptelor fundamentale. Ea vizează integrarea producţiei şi a strategiei."

Peter Druker (1990)

De multă vreme sunt recunoscute conceptele de „contabilitate generală" şi „contabilitate analitică". Practica tinde astăzi să consacre denumirile (Lassègue, 1998), de „contabilitate financiară" şi „contabilitate de gestiune".

Prima înregistrează schimburile (fluxurile) dintre o întreprindere sau o organizaţie şi mediul său economic, exprimate prin situaţiile financiare publicate, destinate pieţelor financiare. A doua este o „contabilitate internă", nenormalizată, ignorată de PCG 1999, utilă pieţelor financiare. Prin natura ei, rămâne „secretă", aşa cum precizează Richard (1996), fiind rezervată managerilor. Această contabilitate cercetează performanţa economică a organizaţiei prin intermediul costurilor. Ea observă

schimburile dintre întreprindere, clienţii şi furnizorii acesteia, pentru a pune în evidenţă sursele unei mai bune performanţe economice într-o economie în care parteneriatele transformă organizaţiile clasice.

Introducerea prezintă domeniul contabilităţii de gestiune şi utilitatea informaţiilor sale în activitatea managerială. Istoria acesteia clarifică mizele sale actuale.

1. Misiunile contabilităţii de gestiune

1.1. Speranţe multiple

La începutul secolului, un celebru economist american J.M. Clark desemna cele zece funcţii ale contabilităţii de gestiune (Clark, 1923, p.236):

1. ajută la determinarea unui preţ normal sau satisfăcător pentru bunurile vândute de întreprindere;
2. ajută la fixarea limitei de reducere a preţurilor;
3. determină care sunt produsele cele mai profitabile şi care sunt cele care creează un deficit;
4. controlează stocurile;
5. defineşte valoarea stocurilor;
6. testează eficienţa diferitelor procese;
7. testează eficienţa diferitelor departamente;
8. detectează pierderile, risipa şi furturile;
9. separă costurile subactivităţilor de costul productiv;
10. asigură coerenţa cu conturile financiare.

În principiu, contabilitatea de gestiune trebuie să arate modul în care întreprinderea alocă şi consumă resursele sale, realizând prin aceasta analiza costurilor (un cost real este un consum de resurse), respectiv înţelegerea şi optimizarea rezultatului. Acelaşi autor, Clark, estima că această analiză este necesară pentru:

- *tarifare.* Piaţa lasă puţină libertate în această privinţă, urmărind situarea costului produsului sau serviciului vândut sub preţul de vânzare. Prioritară este înţelegerea formării costurilor, în scopul determinării efectelor, mai curând pentru a le influenţa decât a le cunoaşte la client;

- *evaluarea stocurilor* condiţionează calculul rezultatului contabil.

Determinarea solicită corelarea consumurilor cu perioada şi totalitatea contrapartidelor, vândute sau nu, pe care le-a generat – drept constituirea de stocuri de produse (vezi producţia de imobilizări pentru întreprindere). Ori, regula precizează că stocurile constituite trebuie să fie evaluate la costul lor identificat (vezi un exemplu în anexa 1);

- *măsurarea performanţelor* produselor, proceselor şi entităţilor pentru informarea celor care le administrează; aceasta rămâne de departe astăzi obiectivul major al contabilităţii de gestiune;

- în mod accesoriu, *sprijin al controlului intern,* în sensul clasic de protecţie a resurselor şi de bună respectare a instrucţiunilor date, deoarece urmărirea (sau „marcarea") resurselor împiedică frauda şi risipa.

Aceste patru obiective sunt pe bună dreptate cele pe care Taylor le atribuia contabilităţii de gestiune atunci când în 1895 spunea că „informaţia contabilă comparativă şi disponibilă la timpul potrivit" (în opoziţie cu ceea ce numea „contabilitatea post-factum") trebuie să servească la:

- „determinarea lunară a costurilor complete ale produselor finite sau în curs de execuţie;

- evaluarea performanţelor, prin redactarea de bilanţuri şi conturi de rezultat lunare într-o prezentare care să permită trezorierului să ştie dacă o ramură de activitate trebuie apreciată sau nu;

- fixarea preţurilor, stabilind un cont de rezultat lunar pe produs, care ar permite departamentului comercial să atragă comenzi mai rentabile şi să le lase pe celelalte concurenţilor, care cunosc mai puţin costurile;

- asigurarea protecţiei activelor şi împiedicarea deturnării de fonduri, permiţând auditorilor să identifice rapid vinovaţii eventuali." (Chen şi Pan, 1980).

Mai târziu, regăsim acest demers la Rimailho (CGPF, 1928, p. 22), un fondator al tradiţiei franceze a calculaţiei costurilor: „Cunoaşterea costurilor are pentru noi, în primul rând, valoare informativă tehnică. Ea nu va servi la fixarea preţurilor de vânzare, dar noi dorim să permită aprecierea pieţei întreprinderii, valorii procedeelor de fabricaţie, progreselor tehnice de respectat, economiile tehnice sau administrative de realizat în gestiune."[1]

---

[1] Aceste enumerări pot fi puse totuşi în perspectivă, citând nuanţele menţionate de un alt precursor, un inginer contemporan cu Rimailho: „Adevăratul expert în organizarea ştiinţifică nu are obiceiul să se bazeze pe costul complet pentru a alege metodele generale de conducere. [...] El cunoaşte dinainte efectul pe care îl au aceste modificări mai mult sau mai puţin direct, în sensul reducerii costului complet. [...] Dar atunci când o uzină este bine organizată şi nu mai rămân de perfecţionat metodele din punct de vedere tehnic, contabilul costurilor complete capătă un rol important. Metodele folosite

Opiniile acestor precursori rămân de actualitate. Idei similare găsim în tipologia lui Dearden, profesor de control de gestiune la Harvard, care enumera patru funcții ale contabilității de gestiune (Dearden, 1963):

1. alocă costurile pentru întocmirea periodică a situațiilor financiare;

2. facilitează controlul proceselor;

3. calculează costurile produselor;

4. ajută la elaborarea unor studii specifice.

Înainte de a se concentra numai asupra contabilității financiare, Planurile Contabile au reluat aceste enumerări, aşa cum a făcut-o PCG 1982, privind contabilitatea analitică de exploatare, considerând-o un mod de tratament al datelor ale căror obiective esențiale sunt următoarele:

• Pe de o parte:

- cunoaşterea costurilor diferitelor funcții asumate de întreprindere;

- determinarea bazelor de evaluare ale unor elemente ale bilanțului întreprinderii;

- explicarea rezultatelor, calculând costurile produselor (bunuri şi servicii) pentru a le compara cu prețurile de vânzare corespunzătoare.

• Pe de altă parte:

- stabilirea previziunilor pentru cheltuieli şi venituri de exploatare (costuri prestabilite şi bugete de exploatare);

- constatarea realizării şi explicarea diferențelor care rezultă (controlul costurilor şi bugetelor).

În mod general, ea trebuie să ofere toate elementele care să clarifice luarea deciziilor."

Iată cuvântul cheie – unii specialiştii vorbesc astăzi de „contabilitatea decizională"[1]. Contabilitatea de gestiune trebuie să răspundă nevoilor celor care administrează întreprinderea, respectiv managerii. În acest context, se observă dificultatea practică şi conceptuală:

- *practică:* trebuie să garanteze fiabilitatea contabilității de gestiune, coerența („corelația") cu cifrele contabilității financiare, care vizează un alt public; dar trebuie să asigure şi diversitatea informației. Dacă nu, cum să răspundă atâtor aşteptări venind de la actori diferiți (comercianți, uzină, conducere, financiari, contabilii înşăşi);

- *conceptuală:* contabilitatea de gestiune, fiind în serviciul deciziei

în mod curent pentru repartizarea cheltuielilor generale vor conduce la concluzii cu totul eronate." (Blandin, 1926)

[1] Este expresia utilizată de un mare operator privat de telefonie mobilă.

managerilor, tehnicile sale nu pot fi prezenate fără a propune mai întâi o descriere a tipurilor de decizie de clarificat.

1.2. O definiție

Contabilitatea de gestiune este greu de definit, întrucât enumerarea obiectivelor sau utilizărilor informațiilor pe care le produce este preferată unui demers conceptual. Totuşi, un document al Consiliului Național al Contabilității (CNC) subliniază în 1996: „Contabilitatea de gestiune este destinată în primul rând nevoilor întreprinderii; ea constituie o parte a sistemului său de informare, oferind o modelare economică a întreprinderii în scopul de a satisface obiectivele de măsurare a performanței şi de ajutor în luarea deciziei. Din structura acesteia fac parte mai multe componente:

- *un proces de măsurare a performanțelor* furnizând dări de seamă, de măsurare conform specificațiilor (calitate, termene, periodicitate, metodă de calcul) suficient de precise pentru a permite o apreciere a performanțelor entităților operaționale ale întreprinderii (centre de responsabilitate, linii de produse, segmente de activitate). Acest proces asigură o coerență a măsurărilor între entitățile operaționale şi ansamblul întreprinderii, în scopul de a permite o apreciere a contribuțiilor fiecărei structuri în ansamblul întreprinderii;

- *metode de fundamentare a deciziilor*, care operează fie în mod mai puțin programat, conform nevoilor particulare ale momentului, fie în mod mai specializat potrivit entității operaționale, fără a necesita neapărat o coerență sistematică la nivelul ansamblului întreprinderii." (Un nou cadru conceptual al contabilității de gestiune, CNC, Paris, 1996, p. 37-38)

Toate aceste texte subliniază rolul major al contabilității de gestiune: de a produce informații care să permită *modelarea relației* dintre resursele mobilizate şi consumate şi rezultatele obținute în contrapartidă; într-o optică previzională, contabilitatea de gestiune ajută decidenții, iar într-o optică retrospectivă, măsoară performanțele. Ca orice modelare, cele care folosesc contabilitatea de gestiune sunt o variantă relativă, o construcție între altele posibile.

Exemplu: se impută tradițional costurile mâinii de lucru producțiilor prin măsurarea timpului de lucru efectiv consacrat fiecăruia şi valorizând-o printr-o rată orară. Aceasta este calculată divizând costul anual al unei categorii de salariați la numărul de ore productive care sunt presupuse a fi furnizate pe parcursul anului (fie timpul plătit – absențe autorizate – timp de pauză – timp de aşteptare neafectabil producțiilor). Timpul productiv ia astfel în sarcină timpul neproductiv (dacă ora plătită costă 100 şi o oră plătită este egală cu 0,8 oră

productivă, aceasta costă 125). S-ar putea reprezenta aceeaşi realitate, precizând că producţiile „absorb" 80 şi că timpul neproductiv costă 20. Cele două modele nu sunt echivalente, dar utilizează aceleaşi date.

Modelarea este în serviciul managementului. Ori, managementul costurilor şi rezultatelor presupune acţiunea mai multor persoane. Contabilitatea este un sistem de informare al unei organizaţii, societăţi. Ea impune un anumit limbaj (Lassègue, 1962); transmite mesaje prin cifrele sale nu neapărat adevărate sau unice, ci construcţii, prin persoane care dispun de autonomie şi o parte de autoritate, care se sprijină pe date pentru a influenţa şi a decide. În plus, aceşti actori trebuie să facă faţă obiectivelor uneori contradictorii. Pe scurt, contabilitatea de gestiune, care modelează şi orientează comportamentele, trebuie să acţioneze între două obstacole: să convingă că există un adevăr independent de decizia la care serveşte informaţia respectivă şi sensurile în care este interpretat, credinţa că nu există un adevăr contabil şi că o informaţie serveşte la manipularea comportamentelor într-un scop prestabilit. Un termen mediu sau un răspuns la acest paradox presupune o descriere a utilizărilor potenţiale ale informaţiilor contabile.

Evocarea contabilităţii de gestiune, traducerea inexactă a termenului *management accounting* constituie referinţa unui sistem contabil destinat managerilor – ceea ce nu înseamnă că aceştia nu utilizează contabilitatea financiară. Un manager, spune Anthony (1988), este o persoană care trebuie „să aştepte rezultate (în general exprimate prin obiective cifrice datate) prin intermediul acţiunii altor persoane". Managerul nu este în mod necesar director, „decident" gestionar şi nu neapărat un conducător. Un responsabil de raion într-un hipermarket este un manager, inclusiv unii contramaiştri.

Managerii au astfel preocupări constante: să înţeleagă viitorul, să stăpânească (administreze) acţiunile altora. Contabilitatea de gestiune solicită prin denumirea sa două probleme cheie: să ajute la înţelegerea viitorului şi la influenţarea comportamentelor. În scopul de a înţelege viitorul, contabilitatea de gestiune este construită pentru a identifica legăturile dintre finalităţile urmărite şi resursele angajate pentru aceasta; în sensul deplin al termenului, ea ajută la cunoaşterea costurilor: pentru ce se angajează, care sunt legile economice urmate de ele? Şi această cunoaştere acumulată permite de asemenea orientarea acţiunilor acelora, care au un rol în îndeplinirea obiectivelor. Se poate propune definiţia următoare: *contabilitatea de gestiune este un sistem de informaţii contabil care are în vedere să*

ajute managerii şi influenţează comportamentele prin modelarea relaţiilor dintre resursele alocate consumate şi finalităţile urmărite.

Această modelare se desfăşoară în interiorul organizaţiei, referindu-se la resursele mobilizate şi consumate de un produs într-o întreprindere.

Dar acest demers poate fi şi extern. Este important de înţeles modul în care concurenţii îşi administrează costurile, produsele pe care le vinde întreprinderea incluse într-un lanţ de costuri în amonte şi aval, la furnizori şi utilizatori, ce costuri şi performanţe generează entitatea la nivelul acestora?

> Exemplu: a înţelege ce resurse obligă la mobilizarea şi consumul unui produs într-o întreprindere, la furnizorii şi clienţii cu care aceasta a încheiat un parteneriat, ce costuri sunt economisite şi/sau generate printr-un proces de livrare în „J.I.T."

Afirmaţia potrivit căreia contabilitatea de gestiune este un sistem de informare contabilă arată că ea trebuie să fie organizată pentru a beneficia de fiabilitatea oricărei informaţii, chiar dacă este vorba de date previzionale. Este cazul parteneriatelor, deoarece sistemele contabile pot comunica. Dar orice informaţie privind furnizorii, clienţii şi cu atât mai mult concurenţii nu se poate prevala de calitatea de a fi contabilă. Cunoaşterea costului unui produs, dacă este indispensabilă, nu constituie obiectivul major al contabilităţii de gestiune. Există multe alte costuri utile deciziilor. Ele depind de nevoile managerilor, pe care trebuie să le descrie.

2. Nevoile managerilor

2.1. Căutarea informaţiilor pertinente

Calculul pertinent este util deoarece răspunde unei aşteptări:

- uneori destul de rar, deoarece obligaţia este impusă de întreprindere;
- adeseori, deoarece o decizie este clarificată printr-o analiză a costurilor.

2.1.1. Existenţa unei obligaţii de calcul a costurilor este destul de limitată dar ea există

Se pot menţiona trei cazuri, în afară de cele în care o obligaţie rezultă dintr-o clauză contractuală între parteneri.[1]

[1] Cesionarea unui fond de comerţ, spre exemplu, poate fi însoţită de o clauză de preţ, eventual calculată funcţie de marja viitoare a activităţii cedate.

Întreprinderile industriale trebuie să valorifice stocurile de produse finite la costurile de producţie. Aceasta necesită un calcul în contabilitatea de gestiune. Pe de o parte, reglementările europene ale concurenţei impun progresiv anumitor întreprinderi să demonstreze că ele nu subvenţionează anumite activităţi prin intermediul anumitor marje: aceste entităţi vor trebui astfel să stabilească costurile necesare. În fine, pe anumite pieţe publice, în care concurenţa este slabă sau inexistentă, întreprinderea trebuie să poată justifica devizul prin costul pe care îl suportă. Armamentul este un sector de alegere. De la primul război mondial, guvernul britanic a impus o contabilitate analitică fabricanţilor de muniţie. A fost şi cazul Japoniei în 1938. Chiar în SUA există o normalizare a calculelor pentru contractele de armament. Aceasta a fost opera lui Cost Accounting Standard Board (CASB) – Comitetul de Standarde al Contabilităţii Costurilor , de pe lângă Congres, creat în 1970, desfiinţat în 1980 şi restabilit în 1988. CASB a promulgat norme de imputare a costurilor la comenzile de stat. Nu este vorba de simple dorinţe, aşa cum o arată un studiu din 1987: „O insuficienţă sau un incident major în cadrul contabilităţii cauzează, în cea mai mare parte a întreprinderilor, serioase probleme controlorilor de gestiune. O problemă identică într-o întreprindere care lucrează la un contract de armament poate determina apariţia denumirii sale pe prima pagină a jurnalelor şi să conducă preşedintele în faţa unei comisii parlamentare."

Referinţa obişnuită în ultimele două cazuri privind obligaţia este calculul unui cost complet, respectiv a unui cost care atribuie unei comenzi toate consumurile pe care ea le generează chiar indirect, mijlocind imputarea anumitor cheltuieli prin multiplicarea cheilor sau a criteriilor (în opoziţie cu costul „parţial"). În Franţa, situaţia este comparabilă, ea se regăseşte în domeniile mari în care statul este principala entitate care dă ordine. El a impus un cadru de analiză a contractanţilor, prin Codul Pieţelor şi prin Caietele Clauzelor Contabile. Astfel, hotărârea din 27 ianuarie 1987 fixează obligaţii întreprinderilor să furnizeze utilaje de telecomunicaţii şi electronică, mai ales optronică. Aceste reguli servesc în acelaşi timp prezentării devizelor şi „ţinerii conturilor de costuri" ce corespund finanţării sau subvenţiilor de stat. Ele prevăd minuţios tratamente, mai ales acela privind mâna de lucru. În anumite aspecte, cum ar fi valoarea amortismentelor şi a provizioanelor, regulile pot fi diferite de restricţiile fiscale (luarea în consideraţie a unui amortisment pe baza valorii de înlocuire, diminuarea duratei de amortizare).

2.1.2. Cazul mai general, prin care nevoia de informaţie este provocată de deciziile de luat

Cauzele acestor solicitări sunt multiple: deoarece apar întrebări privind recurgerea la un astfel de furnizor, deoarece există îndoieli cu privire la politica de tarifare sau cea de garanţie care asigură că mijloacele încredinţate responsabililor sunt corect definite şi utilizate. În mod general, se pot influenţa deciziile privind produsele, procesele, entităţile. Oricum ar fi, informaţiile produse trebuie să respecte cele trei mari criterii enunţate de Emery (1969, p.91):

- o informaţie are valoare pentru manager dacă ea contribuie la reducerea incertitudinii viitorului;

- o informaţie suplimentară are valoare dacă poate afecta decizia respectivă;

- o informaţie are valoare dacă ea contribuie la modificarea „sensibilă" a consecinţelor unei decizii.

Prezentarea contabilităţii de gestiune în serviciul deciziei înseamnă obligaţia de a descrie concepţia acestei decizii. Herbert Simon, laureat al Premiului Nobel pentru economie, autor al celebrelor lucrări consacrate sistemelor de decizie, a prezentat într-o anchetă de început (Simon, 1954) ceea ce aşteaptă managerii de la contabilitatea de gestiune:

- să permită o constatare (score keeping): „lucrurile merg bine sau rău?";

- să atragă atenţia (attention directing): „de ce probleme trebuie să se intereseze?";

- să ajute la soluţionarea problemelor (problem solving): „dintre diferitele soluţii, care este cea mai bună?".

Aceste funcţii fundamentale, pe care Simon nu le va mai recunoaşte mai târziu în modelul său IMC privind decizia (Intelligence, în sensul luării la cunoştinţă; Modelare; Alegere) sunt exercitate în permanenţă de manageri în diferitele faze ale procesului de management.

2.2. Procesul de management

Managerii administrează viitorul şi raportează în mod constant prezentul la acesta. Procesul de management poate fi definit în raport cu timpul: înaintea acţiunii, orientează, în cursul acţiunii, ajustează, după acţiune, evaluează performanţele pentru a obţine învăţăminte utile. Aceste

trei faze vor fi numite respectiv *finalizare* (definirea finalităților), *pilotaj*, *postevaluare*. Fiecare face apel la cele trei funcții ale lui Simon, dar în context și cu mize diferite.

Exemplu. Presupunem că este avută în vedere extensia unei uzine. Direcția trebuie să fie asigurată, înainte de solidarizarea la luarea deciziei, că vor fi luați în considerare toți parametrii pertinenți, apoi, pe parcursul studierii dosarului, în reflecția „decidenților" se integrează noi elemente. Înainte de lansarea șantierului, trebuie organizate responsabilitățile tuturor participanților care știu să se adapteze în decursul realizării șantierului pentru a putea face față altor evenimente. Odată decizia luată, ca și cum șantierul ar fi terminat, ar fi util să se procedeze la o examinare retrospectivă, în scopul ameliorării luării deciziei pentru viitor și cunoașterea operațiilor.

2.2.1. Finalizarea

Finalizarea comportă patru aspecte esențiale:

- *definirea obiectivelor pertinente,* respectiv adaptate scopurilor realiste urmărite;
- acestora li se asociază *resursele* adaptate (oameni, mijloace materiale, informații, timp);
- organizarea, în scopul *folosirii optime a acestor resurse*;
- determinarea modalității prin care *va fi evaluată performanța.*

2.2.2. Pilotajul

Pilotajul (sau conducerea în calitate de manager) constituie faptul de a observa derularea pe parcurs, de a face observații asupra situației prezente, de a anticipa viitorul pentru a evalua drumul care a rămas de parcurs și mijloacele de a-l parcurge, modalitatea de a lua la timp *decizii corective* care pot fi necesare în caz de abatere. Aceste decizii privesc ajustarea mijloacelor la noile situații și rediscutarea obiectivelor stabilite inițial.

2.2.3. Postevaluarea

Postevaluarea înseamnă măsurarea performanțelor obținute. Ea are drept scop să determine o învățare pentru a nu repeta erorile constatate și o capitalizare a punctelor forte. Ea vizează de asemenea aprecierea acțiunilor și deciziile luate, mai ales meritul responsabililor dacă aceștia au o marjă de manevră suficientă. În mod obișnuit, se disting trei aspecte în această

măsurare a performanţei responsabililor şi domeniile în care au acţionat: economia, eficienţa, eficacitatea.

Economia constă în procurarea resurselor necesare cu cel mai mic cost. *Eficienţa* este capacitatea de a minimiza mijloacele folosite pentru obţinerea unui un rezultat dat. În privinţa *eficacităţii*, ea constituie capacitatea de a obţine acest rezultat.

> *Exemplu.* Un *randament*, raportul volumului produsului la volumul consumat al unui factor de producţie, este un criteriu de eficienţă. O *productivitate*, raportul dintre o producţie la un ansamblu de factori de producţie consumaţi, unul şi celalalt exprimaţi în volum la preţuri constante, este şi un criteriu de eficacitate. *Profitabilitatea*, raportul unui beneficiu la costurile angajate pentru a-l realiza, este un al doilea exemplu. *Rentabilitatea*, raportul unui beneficiu la capitalurile investite pentru a-l realiza, este un al treilea exemplu. Trebuie subliniată importanţa terminologiei. *Profitabilitatea* este raportul unui profit la costurile care-i sunt asociate (spre exemplu, rezultatul de exploatare / cheltuieli de exploatare, sau ceea ce echivalează cu rezultatul de exploatare / vânzări.). *Rentabilitatea* este raportul unui profit la capitalurile investite pentru a-l obţine (spre exemplu, beneficiul care poate fi distribuit / capitaluri proprii sau beneficiul înaintea cheltuielilor financiare / total bilanţ).

2.3. Mizele deciziei

Tipologia curent utilizată (mai ales Anthony, 1965) se bazează pe o clasificare în trei nivele de decizie şi acţiuni care intervin în întreprindere: strategia, tactica, de care se distanţează într-un univers limitat şi într-un perimetru dat, sarcinile şi operaţiile curente. Procesul de management se aplică cu trei faze, fiecăruia din cele trei nivele (schema 1).

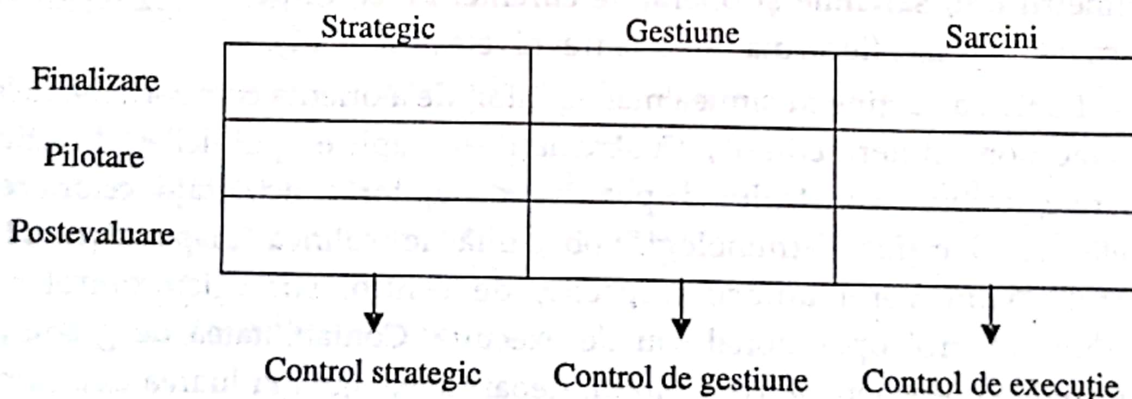
Pentru a susţine misiunea managerilor, de a orienta comportamentele managerilor „intermediari", însărcinaţi să aplice politicile direcţiei generale, trebuie construite dispozitive de ajutor a activităţii celor trei nivele de decizie. Terminologia obişnuită le califică dispozitive „de control": vom vorbi atunci, respectiv, de control strategic, control de gestiune, control operaţional sau de execuţie. Contabilitatea de gestiune este unul din elementele controlului, deoarece ea ajută la luarea deciziilor în organizaţii.

Controlul, în sensul de stăpânire, constituie *ansamblul de dispozitive care orientează acţiunile* (respectiv actorii). „Cea mai mare parte a experţilor au stabilit că acest control, în sensul care se dă termenului în gestiune, are o legătură cu încercările efectuate de o persoană pentru a dirija sau influenţa acţiunile altor persoane." (Anthony, 1957) „Controlul este o inginerie a influenţei organizaţionale." (Besson, 1997, p. 124): el organizează „sistemul

de actori" sau „sistemul de pilotaj" care guvernează funcția tehnică a oricărei întreprinderi sau organizații.

Ca orice tipologie, aceasta este utilă deoarece implică admiterea unor simplificări. Limitele nu trebuie considerate etanşe. Spre exemplu, limita dintre ceea ce înseamnă controlul de gestiune şi ceea ce relevă controlul strategic nu este întotdeauna netă, ceea ce atunci când este vorba de chestiuni de terminologie este de importanță minoră. Pe de o parte, se insistă asupra numeroaselor interacțiuni care există între cele nouă cazuri ale schemei 1. Ele comportă bineînțeles relații „descendente": strategia orientează tactica şi sarcinile curente. Dar există numeroase retroacțiuni în contrapartidă: pilotajul poate conduce la finalizare din nou dacă abaterile apărute par ireversibile şi recurente. Spre exemplu, faptul de a nu îndeplini obiectivele comerciale în vederea unei impozitări excepționale a unor exporturi poate conduce la revizuirea obiectivelor anului. În acelaşi mod, postevaluarea permite prin luarea la cunoştință a punctelor slabe, ameliorarea ulterioară a proceselor de finalizare (cele mai bune obiective, cea mai bună ameliorare dintre finalități şi resurse) şi perfecționarea celor de pilotaj. Finalizarea la orizont de un an este în bună parte un element de pilotaj strategic. În fine, informațiile colectate în spiritul unui proces pot fi utile unui proces de rang „superior".

Schema 1 – Carta deciziilor de management



> *Exemplu.* Cumpărătorii şi vânzătorii colectează numeroase date în acțiunea lor cotidiană, pe care le pun în raport cu mediul întreprinderii, mai ales cu concurenții, prin intermediul clienților sau furnizorilor comuni. Aceste date pot servi procesului de pilotaj sau conducere strategică, dacă ele arată o evoluție semnificativă a comportamentelor concurenței, clientelei sau piețelor din amonte.

2.3.1. Controlul de execuţie

Domeniul vizat de controlul de execuţie este cel al sarcinilor elementare repetitive. Aceste sarcini sunt bine cunoscute şi programabile. *Controlul de execuţie este format din procese şi sisteme concepute pentru a garanta responsabililor că acţiunile lor repetitive care reies din autoritatea lor vor fi, sunt şi au fost aplicate conform finalităţilor încredinţate, dispensând aceşti responsabili de a conduce direct aceste acţiuni.* Controlul de execuţie comportă automatisme concepute pentru a garanta că aceeaşi sarcină va fi efectuată în mod constant. El dă din autonomia sa actorului, care nu decide, dar aplică o procedură determinată şi devine într-o anumită măsură transparent.

Exemple. Sarcinile repetitive supuse controlului de execuţie sunt foarte numeroase: înregistrări contabile, reglarea unei facturi primite, organizarea de turnee în transport, deschiderea conturilor la bănci, gestiunea stocurilor, elaborarea de statistici de vânzări cotidiene, pornind de la sesizarea codurilor de bare la casă.

În cazul procesului de reglare a unei facturi, riscurile sunt cunoscute (se plăteşte de mai multe ori, reglarea unei facturi neconforme cu livrarea, virarea fondurilor altuia decât destinatarul legitim etc.) şi situaţia este repetitivă. Întreprinderea defineşte atunci o procedură administrativă, apelează la un circuit de documente care permit desfăşurarea unor teste care să elimine riscurile sau să împiedice materializarea lor.

Cazul gestiunii stocurilor arată rolul tehnicilor de „cercetare operaţională": odată problema pusă în ecuaţie (spre exemplu: a influenţa într-un fel costul stocului prin minimizare sub restricţia de profitabilitate maximală de ruptură a stocului) un automatism poate permite optimizarea în timp real. În anumite întreprinderi de distribuţie, sistemul aplicat permite, pornind de la înregistrările efectuate la casă, să declanşeze automat comenzi furnizorilor din momentul în care stocul recalculat după fiecare tranzacţie atinge pragul definit prin algoritm.

Analiza costurilor este necesară controlului de execuţie. Ea intervine într-adevăr în două moduri distincte:

- pe de o parte, pentru optimizarea procedurilor administrative al căror cost poate fi prohibitiv dacă nu este supravegheată;

- pe de altă parte, pentru a permite algoritmilor să funcţioneze, deoarece calculele de optimizare se bazează pe date numerice privind, mai ales, costurile.

2.3.2. Controlul strategic

Strategia constituie ansamblul de acţiuni de care depind în mod durabil succesele, în general competitivitatea întreprinderii. Ea se referă la meserii şi domenii de activitate în care întreprinderea decide să acţioneze, modul de a intra în aceste domenii şi ocupaţii, respectiv de a fi competitiv.

Într-un domeniu dat, strategia se rezumă la unele elemente critice numite factori cheie de succes (FCS) şi unii factori majori de risc. *Controlul strategic este format din procese şi sisteme care permit conducerii să hotărască şi să ajusteze strategiile.*

> *Exemplu.* Poşta intervine în meseria serviciilor financiare, coletelor şi corespondenţei. Ea este prezentă în domeniul de activitate „colete de întreprindere pentru întreprinderi" şi „colete pentru public". În aceste domenii, costul şi calitatea serviciului sunt FCS. Ele fac obiectul unor iniţiative frecvente din partea operatorilor.

Controlul strategic capătă o importanţă majoră acolo unde strategia nu se reduce la o decizie punctuală care generează poziţii dominante durabile, numite ajustări continue. Astăzi există un curent care îi determină pe unii specialişti să vorbească de întreprinderi „agile".

Cunoaşterea costurilor este necesară strategiei în toate aspectele sale. Dacă întreprinderea are în vedere o diversificare într-un domeniu care-i permite să spere o sinergie cu cele în care este deja prezentă, ea trebuie să identifice această sinergie în termeni de resurse comune, respectiv să împartă costurile. Dacă entitatea se confruntă cu concurenţi care lucrează cu preţuri mici, va trebui să-şi evalueze şansele pe care le are de a concura. Dacă, în schimb, ea propune un serviciu mai bun dar mai oneros pentru client, ea trebuie să-şi pună întrebări asupra pertinenţei ofertei.

2.3.3. Controlul de gestiune

Controlul de gestiune trebuie să garanteze că deciziile curente sunt coerente cu strategia. Finalitatea controlului de gestiune este, nu de a defini strategia, ci *de a permite aplicarea sa în timp şi spaţiu*. Este vorba de:

- a garanta că managerii îşi orientează acţiunile în conformitate cu misiunile încredinţate lor de strategie;

- a garanta că în acest fel controlul de execuţie organizează sarcinile critice pentru buna aplicare a strategiei în manieră coerentă cu aceasta.

În timp ce controlul de execuţie organizează procesul tehnic, făcând pe actorul transparent, controlul de gestiune organizează „jocul actorilor", căruia îi recunoaşte autonomia şi puterea de a decide. Simplificând, s-ar putea spune că acest control de execuţie se aplică sistemului tehnic, în timp ce controlul de gestiune se aplică sistemului de actori. Controlul de gestiune este format din procese şi sisteme care permit conducătorilor să aibă asigurarea că opţiunile strategice şi acţiunile curente vor fi, sunt şi au fost coerente, mai ales datorită controlului de execuţie.

Controlul de gestiune se sprijină pe un „contract de gestiune" între manager şi ierarhie. Aceasta îi solicită îndeplinirea obiectivelor şi îi încredinţează resurse determinate, delegându-i pilotajul. El este apreciat prin rezultatele sale. Un instrument clasic al acestui contract este planificarea bugetară, care permite definirea obiectivelor şi mijloacelor puse în operă pe termen scurt. Dar planificarea nu poate fi suficientă, deoarece ea nu poate prevedea viitorul „dintr-o lovitură sigură", în sensul că responsabilii au nevoie să dispună de referinţe generale pentru a orienta deciziile şi acţiunile lor. Controlul de gestiune trebuie astfel *să prescrie roluri,* respectiv să permită persoanelor a căror acţiune nu este orientată de proceduri stricte de identificare a finalităţilor acestei acţiuni, iar în caz de incertitudine, performanţa pe care conducerea o aşteaptă de la ele le este clară şi serveşte drept ghid comportamentului lor. Este una din finalităţilor criteriilor de evaluare a performanţelor şi un aspect major pe care trebuie să-l ia în consideraţie orice tablou de bord.

Exemplu. Departamentul de exploatare al unui transportator are gestiunea definită anual printr-un cadru bugetar care, pe baza previziunilor de trafic, determină mijloacele de pus în operă: şoferii de angajat, vehicule de reformat, cumpărat, închiriat etc. Dar responsabilul departamentului va trebui să facă faţă unor situaţii neprevăzute, respectiv indisponibilitatea vehiculelor, ce duce la incidente materiale sau la absenţa şoferilor în concediu medical. El trebuie să ştie atunci care este prioritatea: respectarea costurilor prevăzute (ceea ce poate implica aşteptarea clienţilor) sau service-ul la clienţi (ceea ce va conduce la alte soluţii de comparat, prin recurgerea la vehicule închiriate sau la şoferi interimari sau înţelegerea cu un confrate).

Pilotajul (conducerea în calitate de manager) se sprijină pe informaţii care permit evaluarea progresului spre obiective. Instrumentele obişnuite sunt *controlul bugetar,* care permite urmărirea, în general lună de lună, a realizării bugetelor şi *tablourile de bord,* informaţii cu frecvenţe de editare diverse, nu numai de natură contabilă şi financiară ci şi tehnică, propunerile lor nefiind numai de a consemna situaţia şi de a urmări indicatori apreciaţi predictivi, respectiv capabili, ci de a semnala evenimentele probabile viitoare în sensul că ,este posibilă influenţarea lor înainte de examinare. Dirijate spre ierarhie, aceste informaţii financiare şi nefinanciare constituie „raportarea".

Exemplu. În exemplul anterior este vorba de a urmări costurile de exploatare, rata de umplere, volumul frahtului de retur într-o întreprindere de transport. În hoteluri, se va urmări rata de ocupare a camerelor şi reţeta medie pe cameră ocupată, inclusiv costurile de exploatare şi aprecierile clienţilor.

Analiza costurilor este unul din aspectele fundamentale ale controlului de gestiune. De altfel, contabilitatea de gestiune a fost multă vreme pusă în serviciul cvasiexclusiv al controlului de gestiune. Mărturie a acestui fapt, National Association of Accountants (NAA, fosta NACA) din SUA (astăzi Institute of Management Accountants IMA) a adoptat în 1981 definiția următoare, reluată în 1989 de Federația Internațională a Contabililor (IFAC): „Contabilitatea de gestiune este procesul de identificare, măsurare, acumulare, analiză, pregătire interpretare și de comunicare a informației financiare utilizate de management pentru a planifica, evalua și controla în cadrul unei organizații și pentru a garanta folosirea convenabilă și responsabilitatea resurselor". Contabilitatea de gestiune joacă un rol important, dar nu exclusiv în fiecare din fazele procesului de control de gestiune. Finalizarea cunoașterii costurilor previzionale, constituie elementele de alegere, deoarece ambiția obținerii unui rezultat de exploatare este dată în general de numărul de obiective ale anului. Cu greu se pot elabora bugete fără contabilitate de gestiune. Analiza costurilor permite de asemenea fixarea prețurilor pentru prestațiile interne.

În faza de pilotaj, supravegherea costurilor activităților și produselor este necesară îndeplinirii obiectivelor financiare; metodele contabilității de gestiune au fost foarte orientate spre satisfacerea acestei nevoi. În postevaluare, măsurarea economiei și eficienței face apel în mod natural la cunoașterea costurilor. Așa cum s-a observat, contabilitatea de gestiune nu este în mod exclusiv orientată spre controlul de gestiune. Costurile care sunt utile aici sunt cele prin care se poate acționa pe termen scurt. Vom vedea că acestea sunt mai curând costuri parțiale decât costuri complete, deoarece un anumit număr de consumuri sunt ireversibile pe termen scurt, deci în afara deciziei.

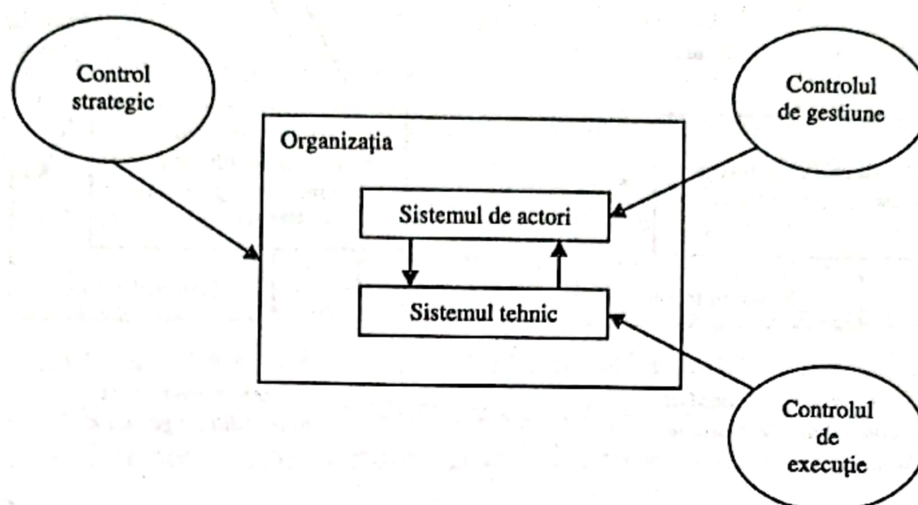
Pentru a rezuma, se poate considera (schema 2) controlul strategic un instrument de sprijin al strategiei, care orientează opțiunile și determină pe termen lung succesul organizației, format dintr-un sistem tehnic și un sistem de actori (Besson, 1997). Controlul de execuție se atașează mai ales de primul element, controlul de gestiune de al doilea.

Tabelul 1, care se referă la transport, propune un exemplu complet.

Se poate considera că demersul tradițional al controlului de gestiune *ascunde* sistemul tehnic pentru a privilegia reprezentarea managementului bazată pe datele financiare ale controlului bugetar. Reprezentarea modernă conferă controlului de gestiune sarcina de a extinde viziunea prin analiza

performanţei proceselor tehnice încredinţate managerilor (schema 3).

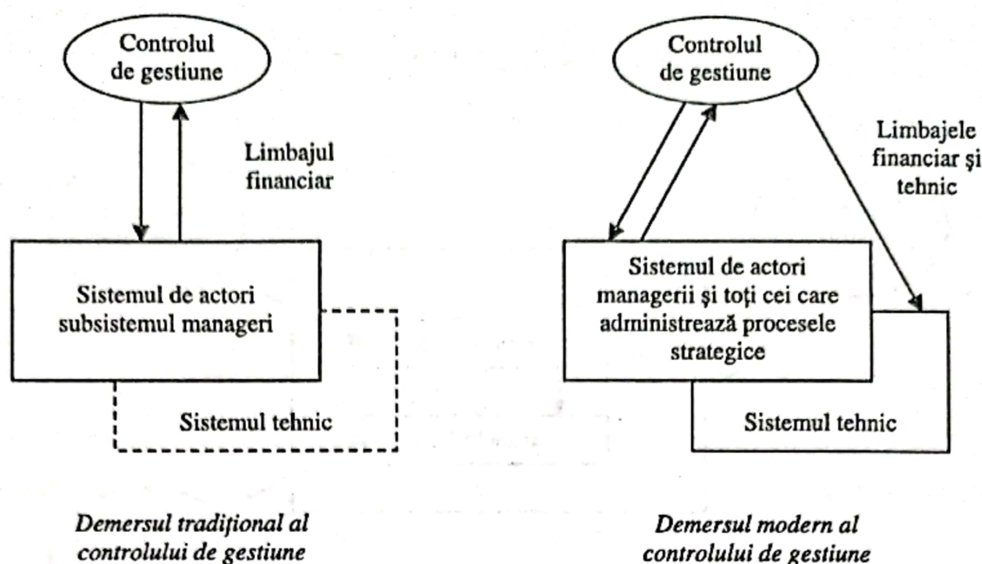
Schema 2 – Domeniile controlului



Tabelul 1 – Exemple de decizii de management

	Controlul strategic	Controlul de gestiune	Controlul de execuţie
Finalizarea	Poziţia competitivă vizată, definirea ofertei întreprinderii (linii obişnuite sau nu, clienţi vizaţi, talia).	Definirea obiectivelor de ameliorare pentru anul şi acţiunile recurente. Exemplu: Ce linii noi se deschid? Cum se respectă mai bine termenele? Etc.	Livrare clientului X înainte de 23 februarie, orele 12.
Pilotarea	Gestiunea investiţiilor: Ce echipamente? Ce finanţări?	Urmărirea acţiunilor angajate, vigilenţa asupra situaţiilor financiare.	Şoferul arată că este în pană: Cum se procedează în această situaţie?
Postevaluarea	Evaluarea poziţiei concurenţiale realizate, a evoluţiilor care pot ameninţa aprecierile privind acţiunile acţionarilor şi altor participanţi.	Rezultatele obţinute în domeniile cheie: finanţe, părţi de piaţă, satisfacerea clienţilor.	Rezultatul cotidian, săptămânal. Evaluarea punctelor pozitive şi negative.

Schema 3 – Două demersuri ale controlului de gestiune



Demersul tradiţional al controlului de gestiune

Demersul modern al controlului de gestiune

Concluzie

Dispunem acum de o *cartă* a misiunilor managerilor. Ea oferă repere simple (care nu trebuie să devină simpliste) pentru contabilitatea de gestiune (tabelul 2 . Odată studiate în prima parte (capitolul 1-3) noţiunile şi misiunile fundamentale, părţile a 2-a şi a 3-a ale cărţii (capitolele 4 şi 5, 6-8) se vor sprijini pe această cartă pentru a prezenta utilizările posibile ale contabilităţii de gestiune.

Tabelul 2 – O cartă a mizelor contabilităţii de gestiune

	Controlul strategic	**Controlul de gestiune**	**Controlul de execuţie**
Finalizarea	Identificarea şi managementul costurilor complete	Domeniul costurilor parţiale	
Pilotarea		Compararea normelor: previziuni (costuri prestabilite) şi norme externe (capitolul 7)	
Postevaluarea	Ataşarea cheltuielilor şi veniturilor perioadei		

Controlul strategic se aplică deciziilor majore privind produsele şi procesele care nu există încă sau care nu sunt încă închegate. Costurile nu există încă, nu mai sunt sau rămân puternic ajustabile. Este momentul să ne întrebăm dacă produsul sau procesul viitor vor antrena costuri acceptabile, dacă ele nu vor antrena costuri. Controlul strategic are în vedere domeniul identificării şi al managementului costurilor complete.

Odată opţiunile strategice efectuate, produsele şi procesele există. O

parte a costurilor este fixată deja. Managerii trebuie să definească obiectivele pe termen scurt: ce produs se promovează? Ce proces se ameliorează şi cum? Contabilitatea de gestiune trebuie să informeze asupra costurilor care rămân de hotărât, asupra impactului pe care deciziile respective le vor avea asupra lor. Ne aflăm astfel în domeniul analizei costurilor *parţiale*, în măsura în care este puţin mai util de analizat costurile asupra cărora nu se poate acţiona.

Noţiunile binecunoscute de costuri fixe şi costuri variabile îşi găsesc aici aplicaţia. Pilotajul pe termen scurt şi specific în logica controlului de gestiune constă în a asigura că aceste consumuri de resurse rămân conforme previziunilor (se pot astfel compara costurile reale cu cele prestabilite) şi ele sunt optimizate, dacă referinţa la previziunile iniţiale nu ar conveni. Dacă pilotajul strategic se adresează produselor şi proceselor în devenire, pilotajul pe termen scurt se aplică performanţelor produselor şi proceselor existente. Nuanţa poate fi subtilă în anumite medii, aşa cum se va vedea.

Postevaluarea, în perspectiva specifică a contabilităţii, este o problemă tehnică şi, inevitabil, de convenţie. Miza este de a calcula rezultatul perioadei. Pentru aceasta, trebuie comparate cheltuielile cu veniturile care îi sunt afectabile. Aceasta presupune mai ales identificarea cheltuielilor care trebuie ataşate perioadelor ulterioare, deoarece ele au fost angajate pentru a genera venituri viitoare: cheltuieli consacrate producţiei pentru stocuri, producţiei de imobilizări, cheltuieli de repartizat. Contabilitatea de gestiune este necesară pentru a dispune de date utile.

Se constată că deşi această contabilitate produce informaţii care trebuie diversificate pentru multe categorii de manageri, acestea sunt folosite în moduri diferite. În consecinţă, ele sunt considerate, în diversitatea lor, mai mult complementare decât concurente. Este superfluă întrebarea dacă un cost „complet" este mai util de cât un cost „parţial" – ambele sunt utile dacă sunt bine folosite şi dăunătoare în caz contrar.

Anexa 1
Calculul rezultatelor şi evaluarea stocurilor

Presupunem că o întreprindere care fabrică un singur produs consumă resurse în cursul lunii, conform tabelului 1. Vânzările au fost de 2000 unităţi la 12 K €. Producţia lunii a fost de 2500 unităţi şi nu există stoc la începutul lunii. Care este suma beneficiului?

Tabelul 1 Cheltuielile de tratat pentru determinarea rezultatului

Cheltuieli	Suma în K €
Materii şi furnituri consumate	2 000
Cheltuieli externe	6 000
Cheltuieli de personal	12 000
Cheltuieli privind amortizarea	5 000
Total	25 000

Pentru a calcula rezultatul, trebuie comparate vânzările cu costurile ce revin celor 2000 unităţi vândute. Trebuie extrasă din totalul de 25 000 € partea imputabilă vânzărilor. Această „selectare" este una din misiunile de bază tipice ale contabilităţii de gestiune.

Presupunem că trei sferturi din cheltuielile externe, de personal şi de amortizare sunt cheltuieli de producţie, restul fiind cheltuieli nelegate de producţie, costuri comerciale sau cheltuieli administrative ale sediului. Produsele stocate trebuie valorificate la cota parte a costurilor de *producţie* care le revine. Cum exemplul este simplu (un singur produs), se poate admite că repartizarea acestor cheltuieli la unităţile vândute şi cele stocate se face la prorata cantităţilor. Costul de producţie al unităţilor vândute este aici la trei sferturi din cheltuielile respective, la care se adaugă consumul de materiale (tabelul 2).

Contul de rezultat se poate prezenta în două forme:

- în spiritul Planului Contabil Francez pe baza consumurilor şi contrapartidelor obţinute (tabelul 3);

- în prezentarea mai simplă dar şi parţială, în linia conturilor anglo-saxone, pornind de la faptele generatoare de rezultat (aici vânzările) pentru a le asocia cu consumurile care le revin (tabelul 4).

În timp ce contabilitatea financiară are nevoie de contabilitatea de gestiune pentru determinarea rezultatului, ea nu este interesată în

majoritatea cazurilor[1], de analiza costurilor imputabile producțiilor stocate, costurile de producție, nu de cea a costurilor financiare şi administrative care sunt ataşate în principiu vânzărilor perioadei în care sunt constatate (pentru acest motiv sunt calificate drept costuri ale perioadei).

Tabelul 2 – Calculul costului de producție

Cheltuieli	Parte legată de producție	Suma	Cota parte imputabilă produselor stocate (500/2500)	Cota parte imputabilă produselor vândute (2000/2500)
Materii şi furnituri consumate	100%	2 000	400	1 600
Cheltuieli externe	75%	4 500	900	3 600
Cheltuieli de personal	75%	9 000	1 800	7 200
Cheltuieli privind amortizarea	75%	3 750	750	3 000
Total		**19 250**	**3 850**	**15 400**
Numărul de unități		**2.500**	**500**	**2 000**
Costul unitar		**7,70**	**7,70**	**7,70**

Tabelul 3 – Calculul rezultatului în stil PCG

Cheltuieli consumate în perioadă		**Contrapartide obținute**	
Materii şi furnituri consumate	2 000	Vânzări	24 000
Cheltuieli externe	6 000	Producția stocată	3 850
Cheltuieli de personal	12 000		
Cheltuieli privind amortizarea	5 000		
Total	25 000		
Rezultat	2 850		
Total	27 850		27 850

Tabelul 4 – Rezultat în stil anglo-saxon

Consumațiuni de imputat vânzărilor		**Vânzări**	
Materii şi furnituri consumate	1 600	Vânzări	24 000
Cheltuieli externe	3 600		
Cheltuieli de personal	7 200		
Cheltuieli privind amortizarea	3 000		
Total	15 400		
Rezultat	8 600		
Total	24 000		24 000

[1] O excepție este cazul unui operator Telecom care tratează drept cheltuieli de repartizat costurile de achiziție ale clienților (subvenționarea aparatului, costuri de marketing etc.). Aici este vorba de a analiza costurile în afara producției pentru identificarea rezultatului periodic.

Dacă nevoile contabilităţii financiare trebuiau să determine dezvoltarea contabilităţii de gestiune, aceasta ar fi fost orientată să neglijeze analiza costurilor în afara producţiei. Ori, după Johnson şi Kaplan (1987, p. 133), ea tocmai acest lucru l-a făcut. În acest context, este criticată responsabilitatea nocivă a contabilităţii financiare.

Este totuşi îndoielnic ca întreprinderile să nu fi dovedit niciodată nevoia de a implementa o contabilitate de gestiune în scopul de a identifica rezultatul lor, evaluând foarte precis stocurile. Nikitin (1992, p. 112) prezintă un exemplu semnificativ privind manufactura Oberkampf din Jouy-en Josas. Dacă în cazul respectiv s-ar fi procedat la calcule extracontabile ale costurilor complete medii anuale, nu s-ar fi obţinut niciodată o adevărată contabilitate industrială: „Evaluarea stocului final pare să fie problema cea mai spinoasă la care a trebuit să facă faţă Oberkampf, în absenţa unui sistem complet de calcul al costurilor. Stocul final al ţesăturilor reprezintă o parte importantă a cumpărărilor anului (mai mult de 50%). Acest stoc final cuprindea ţesături albe şi altele care au suferit deja transformări."

Oberkampf contura dificultatea, evaluându-şi stocurile pornind de la preţul de vânzare corectat: „Trebuiau evitate mai ales flotarea şi apariţia unor beneficii care nu există. Preţurile ţesăturilor trebuie stabilite cu cel puţin 50% sub valoarea lor justă, prin raportarea la avarii şi la cele constatate lipsă."

Anexa 2
Repere istorice

Contabilitatea de gestiune are un obiect de analiză: resursele. Acestea răspund unei finalităţi: modelarea relaţiilor dintre resurse şi contrapartidele lor, în aşa fel încât comportamentele actorilor să se coreleze mai bine cu finalităţile urmărite în organizaţie şi cu resursele pe care le consumă. Dar informaţiile necesare pentru înţelegerea relaţiilor dintre finalităţile urmărite şi resursele pe care ea solicită să le reunească sunt complexe, în timp ce semnale simple sunt suficiente pentru orientarea comportamentelor (sau supravegherea lor). Pot fi întâlnite încercări de manipulare şi ocultare. Este util de revăzut istoria celor două aspecte inseparabile şi legăturile de consolidat, potenţial contradictorii.

1. Cunoaşterea costurilor sau iluzia pozitivistă

Johnson şi Kaplan (1987) prezintă teza apărată de istoricul Chandler, de la Harvard, conform schemei următoare. Dezvoltarea industriei, rapid marcată de o integrare verticală şi apoi orizontală, se exprimă printr-o internalizare (luarea în sarcină a întreprinderii) de operaţii care înainte făceau obiectul unor tranzacţii între cei care dau ordine şi cei care le execută. Tranzacţiile interne înlocuiesc treptat tranzacţiile externe, al căror cost era uşor de cunoscut deoarece era facturat de un furnizor. Pentru a ascunde absenţa unei informaţii anterior furnizată de piaţă, au trebuit calculate costurile interne. Toate acestea trebuie făcute ţinând seama de complexitatea crescândă a fluxurilor de urmărit, în cadrul sistemului în partidă dublă care asigură coerenţa.

Este admisă datarea originilor contabilităţii de gestiune, de la Revoluţia industrială, chiar dacă este cert că practici izolate au existat şi mai înainte. Nikitin (1992) subliniază că industrializarea nu este o condiţie satisfăcătoare a apariţiei contabilităţii costurilor; trebuie să se manifeste presiunea concurenţei (se vor adăuga şi anumite forme de conducere a întreprinderilor). Manufactura de la Sèvres aşteaptă, spre exemplu, din totdeauna o contabilitate industrială (în 1992) şi firmele industriale din secolul XVIII care beneficiau de Privilegiul regal, cum a fost Manufactura din Saint-Gobain erau indiferente la instalarea de sisteme de informare contabile, pentru urmărirea costurilor. Dar nu este suficientă evocarea concurenţei, trebuie să spunem în ce constă ea, ce strategii aplică

întreprinderile pentru a face faţă acestui proces. Noţiunea de strategie este inseparabilă de aceea a concurenţei, ca şi relaţia dintre contabilitatea de gestiune şi strategia întreprinderii. Relaţia cu o anumită modalitate este mărturisită în terminologie însăşi de cei care ar prefera să vorbească mai curând despre contabilitatea de randament decât despre contabilitatea industrială în epoca unei concurenţe prin productivitate. Exemplul tipic este cel al lui Josiah Wedgwood, fondatorul celebrei manufacturi engleze de faianţă care, din 1772, în perioada recesiunii, pune la punct o contabilitate care informează asupra costurilor fiecăruia dintre produsele sale ca şi asupra trezoreriei, care îi permite să calculeze mai bine preţurile, să determine economiile care fac posibilă serii mai lungi, anticiparea economiilor la scară şi definirea unei politici salariale.

El şi-a dat seama că epoca este favorabilă unei expansiuni rapide a unei producţii de calitate la preţuri rezonabile. În astfel de condiţii, el vrea să devină principalul industriaş, vânzând mai puţin scump decât concurenţa, cu o calitate superioară celei pe care aceasta o oferă, şi pune în serviciul acestei strategii o organizare raţională, sprijinită pe o contabilitate perfecţionată. El vedea în ea un secret atât de preţios comparabil cu cel al formulelor de fabricaţie. Wedgwood este considerat uneori drept precursorul controlului de gestiune.

John Manger Fells, coautor al primei lucrări în limba engleză de contabilitate industrială, estimează într-un articol din 1919 că acţiunea monopolistică a „ghidurilor" a constituit un obstacol în dezvoltarea contabilităţii medievale a costurilor în această ţară, în timp ce emanciparea lucrătorilor textili sub Henric al VII-lea în ultimii ani ai secolului XV a creat primele jaloane.

Observând situaţia din 1900 şi solicitând un studiu mai detaliat al „cheltuielilor generale ale atelierului", Church (1911, p. 991) utilizează acelaşi argument: „În cursul unei perioade relativ recente, chestiunea costurilor a început să se supună intenţiei inginerilor şi industriaşilor [...] Vechea şcoală avea şansa de a se putea mulţumi cu o verificare rapidă a registrelor de bancă pentru a se asigura că totul mergea bine. Mi-e teamă că aceste zile liniştite nu au dispărut. O concurenţă crescândă şi diminuarea marjei beneficiare, pentru a nu vorbi decât de necesitatea de a studia minuţios operaţiile, au constrâns de câtva timp industriaşii să examineze costurile produselor lor şi eu gândesc că se va observa adesea că întreprinderile care reuşesc sunt cele care au ştiut să studieze îndeaproape aceste costuri."

Aceste explicaţii ale apariţiei contabilităţii industriale, sau ale progreselor sale, nu sunt totuşi singurele care au fost propuse. Unii au subliniat rolul asociaţiilor de ingineri taylorieni (Wells, 1977). Acestor explicaţii manageriale se opun celor care încearcă un demers critic, care arată că nevoia de supraveghere a mâinii de lucru a condus la dezvoltarea contabilităţii interne a uzinelor. Este clar că urmărirea fluxurilor de resurse este un element al controlului intern.

Se pare că în Marea Britanie întâlnim o mai mare densitate a sistemelor de precursori. Filatura engleză de bumbac Charlton Mills comporta, cel puţin din 1810, dispozitive perfecţionate, care cuprindeau cesiuni interne, costuri standard, centre de profit şi dispunea, conform unei reguli care devine generală, care în Franţa va rămâne nemodificată până la apariţia Planului Contabil General PCG din 1947, sistemul contabil integrat.

Revoluţia industrială nu pare să generalizeze şi să amplifice o tendinţă perceptibilă tot mai mult în istorie, în cadrul organizaţiilor care prefigurează industria reunind capitaluri importante şi impunând noi relaţii salariale. Textilismul italian, pentru a oferi un exemplu foarte vechi (înainte de publicarea tratatului lui Pacioli în 1494), cum a fost cel din Florenţa al manufacturii de mătase şi lână aparţinea unei ramuri a familiei Medicis ale cărei conturi sunt păstrate la Universitatea Harvard. Un sistem creat în 1431, organizat în partidă dublă în 1441, ajunge la maturitate în jurul anului 1530. Ne putem referi (Garner, 1954; Vlaemminck, 1956) la cazul ţesătorilor de lână Del Bene la Florenţa în jurul anului 1350, la exemplul activităţii textile din Prato sau cel al minelor de argint şi cupru ale familiei Fugger în Austria în jurul anului 1570, şi mai ales extraordinara organizare contabilă a lui Cornelius Von Bomberghen, unul din asociaţii tipografului francez Hristophe Plantin, stabilit la Anvers şi care din octombrie 1563 până în februarie 1567 îi permitea să urmărească formarea costului fiecărei cărţi pe care o imprima.

Unii remarcau că cel puţin în literatură, marile exploataţii agricole prefigurau, prin metode de gestiune preconizate, viitorul industriei. S-a estimat că o contabilitate a costurilor exista în vechiul Egipt, cu 3000 de ani înainte de Hristos, pentru determinarea unor impozite echitabile asupra recoltelor.

Practica a precedat teoria, cu un decalaj variabil, conform ţărilor respective. Se pare că în Franţa au apărut numeroase tratate de contabilitate industrială înaintea Marii Britanii, unde Nikitin situează în 1885 primul manual (Garcke şi Fells). În acelaşi an, în SUA, iniţiativa revine căpitanului

Metcalfe. Atunci când acesta își prezintă sistemul la American Society of Mechanical Engineers. Un inginer încă puțin cunoscut atunci, Frederick Winslow Taylor are următoarea intervenție: „Noi ceilalți de la Midvale Steel Co., am avut ocazia să practicăm 10 ani un sistem similar celui al lui M. Metcalfe." Chandler (1977) estimează că Taylor s-a inspirat de la pionierii companiilor drumurilor de fier. Se pot estima câteva zeci de texte dispărute în Franța la această dată, cum au fost lucrările lui Barré, care își publică cursul la ESCP în 1872. Textul precursorului Savary (1673) comportă chiar unele elemente, dar prima lucrare franceză consacrată contabilității de gestiune în industrie pare a fi cea a lui Payen (1817). Trebuie să considerăm contabilitate de gestiune aceste calcule episodice efectuate, pe baza datelor anuale, aparent extracontabile (și uneori foarte avansate ca în lucrarea lui Lardner, publicată în 1850, privind drumurile de fier, sau alta din 1856, din Franța, consacrată „efectului pantelor asupra costului complet la viteză mică"), sau trebuie să se țină seama, așa cum o fac istoricii contabilității, de exigența unui sistem în partidă dublă care fiabilizează calculele de costuri? Ce loc trebuie acordat acestor pionieri? Conform criteriilor reținute, se va efectua datarea finală pe mai multe zeci de ani, sau pe mai multe secole.

În orice caz, producția de masă și taylorismul dau un impuls acestor preocupări la începutul secolului XX. Rolul inginerilor rămâne fundamental. În 1915, remarca unui celebru discipol al lui Taylor, Henry Gantt este revelatoare: „Regretatul Frederick W. Taylor și-a dat seama, de mai bine de 25 de ani, că eforturile de ameliorare a metodelor de fabricație erau astfel împiedicate de contabili, ceea ce l-a ambiționat să devină el însuși contabil expert pentru dejucarea acestor tentative." Nu se cunosc subestimările rolului inginerilor militari: căpitanul Metcalfe la arsenalul din Frankford, apoi Watervliet, căpitanul Lee la Springfield, predecesorul lui Metcalfe, mai târziu locotenent –colonelul Rimailho în stabilimentele de artilerie și la atelierele din Nevers.

Curentul taylorian numit, în Franța, al Organizării Științifice a Muncii (OST) a dus la apariția în țările anglo-saxone a unei generații noi de contabili industriali. Presați de a fi recunoscuți de contabilii „financiari" și fără îndoială, pentru dezvoltarea unei doctrine care îi legitimau în ochii inginerilor, ei creează asociații profesionale în SUA. National Association of Cost Accountants, IMA de astăzi a fost fondată în 1919; Marea Britanie dispune de o asociație comparabilă Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) după 1919; în Canada există Société des Comptables de Management. De reținut că în Franța nu a apărut un astfel de organism.

OST (Organizarea Științifică a Muncii) a plasat contabilitatea în centrul dispozitivelor care permit managerilor să conducă întreprinderi. Treptat ea va avea încercări de construcție a unei adevărate organizări științifice a managementului la care va contribui din 1901 americanul Alexander N. Church; el descrisese mijloacele de calcul ale costurilor orare pe mașină conform ratelor modulate pentru fiecare și integrează astfel contabilității tratamentul complet al cheltuielilor generale printr-un sistem de costuri prestabilite care punea în evidență costul subactivității. În calitate de precursor, el se opunea deja imputării cheltuielilor la prorata timpilor mâinii de lucru (principiul taylorian) și a fost un pionier al opoziției față de ceea ce va deveni *direct costing* (vezi capitalul 6). În 1915, Henry Gantt stabilește principiul care va deveni imputarea națională a cheltuielilor fixe (vezi capitalul 2 și 6).

În Franța, în anii 30, curentul pozitivist al „costului complet", condus de CNOF și CEGOS, tinde astăzi spre demersul *activity based costing (ABC)*. Dar exemplul unuia dintre principalii săi actori, Rimailho arată că el nu este rezultatul exclusiv al voinței de a utiliza datele contabile pentru a orienta comportamentele.

2. *Influența asupra comportamentelor sau tentația relativistă*

Pe măsură ce se perfecționează (și unii arată că pentru aceasta ea se perfecționează), contabilitatea de gestiune este considerată ca un instrument de urmărire, delegare, respectiv de orientare a comportamentelor. Dacă taylorismul a perfecționat tehnica de calcul a costurilor, el a arătat și că acea contabilitate industrială nu servește numai la calcularea costurilor complete ale produselor, ci urmărește fluxurile, supraveghează și compară realul și previziunea. Vom putea dirija de la distanță și practic vom fi informați în timp real. În timp ce protagoniștii unei rupturi, aceea a descentralizării datorită controlului de gestiune, este înlocuită cu *centralizarea datorită descentralizării*, Taylor implementează o contabilitate a costurilor în 1896 la Lorain Steel, al cărui director este Coleman Du Pont de Nemours, cel care va relua afacerea de familie împreună cu cei doi verișori.

Responsabilul contabilității de la Lorain se numește R.N. Durham, care va trece la Bethlehem Steel, doi ani mai târziu unde îl va solicita pe Taylor, care va deveni astfel directorul contabilității firmei. E.I. Du Pont de Nemours (avansul acestei firme în domeniul contabil este cunoscut și de această competență va profita și General Motors, atunci când, în

1920 acționarul său Du Pont îi trimitea o echipă completă de manageri, sudată în jurul noului director general, apoi președinte al departamentului Pierre Samuel Du Pont de Nemours, Alfred P. Sloan). În mod just, în același timp (1899) o autoritate contabilă a epocii, N.J. Arnold salută exemplaritatea sistemului contabil de la Hyatt Roller Bearing Co. O bună afacere este dirijată de un tânăr diplomat al MIT (Massachussets Institute of Technologies), un anume Alfred P. Sloan. El era spre finele studiilor la universitate în 1895, după care tatăl său și un asociat l-au cumpărat pentru 5000 dolari în 1898. Fiul va dezvolta afacerea datorită mai ales comenzilor lui Ford (65% din cifra de afaceri în anumite momente) și o va revinde desigur la 13,5 milioane dolari unui N. Durant, fondatorul lui General Motors căruia îi va lua rapid locul pentru a face din G.M. cea mai mare întreprindere din lume. Instrumentele utilizate autorizează o adevărată revoluție. Unele mentalități trebuie modificate.

Așa cum dimensiunea întreprinderii sporea prin diversificarea producțiilor, extinderea și complexitatea făceau necesară o anumită delegare a responsabilităților. Stăpânirea costurilor trecea mai mult ca niciodată prin stăpânirea performanțelor persoanelor cărora li se delega o anumită parte a puterii economice; contabilitatea părea să fie instrumentul ideal al gestiunii de la distanță. În mod clar, calculul costurilor produselor nu mai reprezenta de atunci decât un obiect între altele al contabilității de gestiune, din ce în ce mai orientată spre evaluarea centrelor de responsabilitate devenite unități de bază ale sistemului creat în 1921 de Alfred Sloan la General Motors și pe larg copiată după aceea. Acest sistem se baza pe o delegare limitată a puterii de decizie asociată cu ceea ce se numește astăzi un „contract de gestiune", subordonatul angajându-se în schimbul unei anumite autonomii să realizeze obiectivul cu mijloace specifice. Vom observa că era vorba și pentru G.M. de cunoașterea calculului nevoii de finanțare pe care o implica un produs și nu numai de costul său. Henry L. Gantt, în 1915, arată destul de clar calea pe care au urmat-o anglo-saxonii: „Teoria noastră asupra urmăririi costurilor subliniază că una din funcțiile sale majore este de a permite responsabilului uzinei să știe sau nu dacă el efectuează munca de care este responsabil în modul cel mai economic posibil, sau, această funcție este ignorată de majoritatea sistemelor actuale. Mare parte dintre contabili care încercau să afecteze astfel de timpi de producție pentru cifrele lor pe care nu au nici un interes să le producă atunci când ele există. [...] Analiza costurilor trebuie să informeze responsabilul uzinei despre măsura în care el se apropie de optimum și de rațiunile pentru care se distanțează de acesta, [...] să

compare în performanţă ceea ce a fost făcut şi ceea ce ar trebui făcut. Costurile nu au interes decât prin comparaţie, şi o comparaţie nu are valoare decât în raport cu o normă aşa cum sunt cele care pot fi stabilite de ingineri." (Gantt, 1915, p. 1056).

Ideea o regăsim în Franţa, puţin timp după aceea, la un alt discipol al lui Taylor: „Determinarea costurilor complete, perfecţionate de inginerul căruia îi este necesară, devine din acest motiv o ramură a ştiinţei afacerilor cu totul distinctă de contabilitatea comercială obişnuită." (Introduction de C. Bertrand Thompson la Charles Buxton Going, *Principes d'organisation industrielle (The Principles of Industrial Engineering)*, Paris, Payot, 1922, p. 9).

Observăm că astfel de preocupări rămân fundamentale pentru gestionarii de astăzi, care trebuie să asocieze cei doi poli: *să cunoască pentru a influenţa, să informeze pentru a face să se producă influenţă.* Cunoaşterea costurilor produselor rămâne necesară pentru a măsura competitivitatea, pentru a fixa preţuri atunci când există o anumită latitudine, dar rămâne tot atât de importantă urmărirea performanţelor responsabililor, care pot influenţa costurile prin ameliorarea proceselor pe care le dirijează şi, într-o perspectivă pe termen lung, să se asigure de pertinenţa marilor decizii, ale strategiei. Terminologia nu este aleasă prin hazard: Anthony explică cum a fost întărit conceptul de *management accounting* pentru a marca opoziţia dintre demersul care pune accentul pe faptul că „sunt fiinţe umane cei care utilizează cifre" şi caută astfel să influenţeze comportamentele decidenţilor, şi aceia care „au singurul obiectiv de a determina costul produselor industriale", ceea ce ar însemna contabilitatea „analitică" reductoare.

Dacă iluzia pozitivistă are riscurile sale, ideea că aceste calcule ale costurilor nu sunt niciodată exacte poate conduce la imputări pur „politice" care vizează nu să cunoască un cost, ci să facă să funcţioneze o cheie de repartizare.

S-a spus că anumite firme japoneze imputau „cheltuielile generale" la prorata mâinii de lucru pentru a incita reducerea lor. „Pozitiviştii" înşişi nu au scăpat tentaţiei. Taylor admitea să repartizeze cheltuielile la prorata mâinii de lucru, deoarece „este aceea căreia îi consacrăm toate eforturile noastre", spunea el în 1896. Şi politehnicianul Detoeuf, fondator al Alsthome, preşedinte CEGOS, scrie în 1937, într-un text celebru că „în faţa a trei modalităţi similar rezonabile, de repartizare a cheltuielilor mele generale. [...] Eu pot alege". Vom reveni.

PRIMA PARTE

Noţiuni şi principii fundamentale

În timp ce următoarele două părţi se vor referi la producţiile contabilităţii de gestiune şi artei de a se servi de acestea, prima parte aranjează decorul: care sunt costurile care pot fi pertinente pentru manageri? Ce model economic al întreprinderii permite o apreciere raţională? Cum se organizează contabilitatea pentru a realiza aceste aspecte?

Capitolul 1

CONCEPTE DE COSTURI PENTRU DECIZIE

Managerul este o persoană care „trebuie să îndeplinească obiective prin intermediul acţiunii altor persoane" (Anthony, 1988). Informaţia de care el are nevoie este, prin natura ei, puţin normalizată, depinde de obiectivele pe care el le urmăreşte şi de maniera în care acesta lucrează cu echipa sa. Adevărul despre costuri: nu există un calcul de costuri pertinent în sine. „Un bun nu are un cost în sine chiar dacă el reprezintă o totalitate" (Riveline, 1995). *Costul constituie o construcţie.* În acest context este necesară existenţa unor concepte clare.

Pentru a lua o decizie, sunt importante întotdeauna patru informaţii privind costurile:

- Ce costuri sunt afectate prin decizia de luat?

- La ce se renunţă dacă se alege o soluţie sau alta (a decide înseamnă a renunţa)?

- Cum se vor comporta costurile care antrenează opţiunile avute în vedere după luarea deciziei? Care este logica, ce legi vor urma ele?

- Cum se poate acţiona asupra lor?

1. Care sunt costurile afectate prin decizie?

1.1. Costurile pertinente

Ceea ce contează în analiza unei decizii este ca ea să schimbe. Tot ceea ce rămâne în aceeaşi stare, oricare ar fi opţiunea reţinută, este nepertinent, şi nu are influenţă asupra acestei opţiuni (vezi Emery, deja citat). Costurile de integrat în calcule sunt cele care se modifică potrivit opţiunilor finale reţinute.

Aplicarea acestui principiu presupune identificarea mai întâi a orizontului temporal corect. Acesta este cel prin care decizia este considerată ca având efecte. Orizontul strategic nu comportă aceleaşi mize, ca şi decizia punctuală. Prima chestiune se referă la: *cât timp vor dura efectele deciziei asupra costurilor de astăzi?* Trebuie luate apoi în consideraţie toate costurile afectate, pe acest orizont, suma lor sau legea lor de variaţie. Un cost pertinent nu este numai un cost *suplimentar* determinat de o decizie, ci şi un cost considerat ireversibil, chiar dacă ar fi fost sau nu reversibil.

Trebuie puse două întrebări majore:

- Pe ce orizont ne angajează decizia studiată?
- Ce costuri vor fi modificate pe acest orizont şi cum?

Exemplu. Acceptarea unui pasager în plus într-un avion rezervat pentru un grup de 200 de participanţi la un congres nu modifică situaţia costurilor zborului, care depinde de mulţi alţi factori; unii sunt legaţi de faptul că avionul parcurge un traseu independent de influenţa ratei sale de umplere. Poate acest al 201-lea pasager va avea şansa să călătorească gratuit. Întâlnim în acest caz un eveniment punctual cu efect slab şi mai ales recurent asupra costurilor.

În schimb, publicarea unui tarif care propune oricărui pasager care nu-şi rezervă loc să obţină un bilet la tarif redus de 75% dacă rămân locuri vacante, este o opţiune strategică dacă se admite că acest tip de ofertă are mari şanse de a modifica comportamentele unei părţi semnificative a călătorilor, respectiv de a modifica încasările pe zbor, de a afecta anumite costuri induse prin alegerea clienţilor (rezervare) şi să facă mai dificilă alocarea optimă a aparatelor pe trasee (aspect al *yield management*) în raţiunea imprevizibilităţii crescânde. A trata acest caz ca pe precedentul ar fi o eroare fundamentală. Nu ne mai aflăm în logica managerială a cazului precedent: volumele pasagerilor respectivi sunt fără măsură comună şi impactul publicării acestui tarif se vor face simţite atâta vreme cât va fi menţinut. Aproape nici un model economic nu este „pertinent" în primul caz, în timp ce aici acest ansamblu al modelului economic poate fi revăzut. A raţiona „la marjă" este posibil într-un caz şi nu în celălalt.

Cazul cel mai simplu de costuri nepertinente este cel al *costurilor trecute*: cheltuielile nerecuperabile deoarece sunt deja efectuate. Aceste *sunk*

costs „costuri ascunse" chiar dacă ajung uneori la suprafața registrelor contabile prin jocul etalonării cum sunt amortismentele imobilizărilor sau cheltuielile de repartizat, nu mai au importanță pentru viitor. Fiind nerecuperabile, ele trebuie ignorate în studierea deciziei.

Cazul *costurilor viitoare* este mai delicat. Cheltuielile „inevitabile", încă neefectuate dar angajate înaintea deciziei în cauză și imposibil de modificat în viitorul acoperit prin decizie nu sunt de luat în seamă în opțiune.

Exemplu. Am închiriat un echipament plătind un preț forfetar pentru un trimestru. Uzanța pe parcursul acestui trimestru (munca pentru X sau pentru Y) ar trebui să ignore costul locației dacă aceasta a fost plătită dinainte fără rambursare posibilă sau dacă ea este datorată orice s-ar întâmpla. Explicația că s-a plătit echipamentul și că trebuie utilizat nu este un bun argument dacă nu rezultă nici o economie viitoare. Aceasta poate conduce, în cazuri limită, la rămânerea în eroare în numele unui fel de justificare ulterioară.

În schimb, dacă se are în vedere producerea imediată pe stoc se evită prelungirea timpului de locație viitoare până la un trimestru, ceea ce va reduce locația, miza merită analiza.

Totuși, raționamente de acest tip se pot referi la o gestiune mioapă și periculoasă pentru viitorul întreprinderii. Un cost trecut (sau inevitabil la un orizont dat) nu poate fi ignorat într-o decizie prezentă decât dacă această decizie nu contribuie, prin ignorare să-l facă recurent.

Exemplu. Presupunem că vindem un produs de 10 € pe care îl cumpărăm cu 2 €, dar că trebuie să suportăm 10 000 € pe lună cheltuieli de locație a unui depozit ale cărui instalații nu permit vânzarea lunară decât a 25 de unități pe zi. Este clar că această activitate este structuralmente deficitară deoarece cei 8 € câștigați prin prețul de cumpărare nu aduc decât 8*25*30 = 6 000 € pe lună, ceea ce nu acoperă locația. Dar pentru o lună dată, această locație este cerută, în sensul că este inutil să ținem seama de activitatea lunii pentru a decide. Ne putem limita la a considera contribuția produsului la acoperirea cheltuielilor, deci ceea ce se raportează la produs, locația fiind exclusă, fie (10-2)*25*30 = 6 000 € și prin compararea acestei sume cu contribuțiile care ar fi raportate în privința altor activități posibile în cadrul lunii.

În plus, dacă produsul în cauză este deja cumpărat, opțiunea nu mai este decât între a-l vinde pentru 10*25*30 = 7 500 €, sau de exemplu, de a renunța la rabat care va face sigur vânzarea mai atractivă.

Astfel de calcule sunt corecte dar nu pot fi considerate decât punctuale deoarece, prin construcție, ele ignoră viitorul care va face posibile alte opțiuni. Nu trebuie să pierdem din vedere că exploatarea este deficitară chiar dacă, pe termen scurt, este mai bine să te asiguri decât să nu faci nimic.

Regăsim această chestiune dacă ne reorientăm spre teoria economică, potrivit căreia, costul pertinent, pentru a decide un nivel al producției era *costul marginal*, respectiv costul suplimentar generat de o cantitate

suplimentară. Este posibil, într-adevăr să se măsoare două tipuri de costuri marginale:

- costul marginal *pe termen scurt*, care presupune că volumul suplimentar este efectuat fără extinderea capacităţilor, cele libere existente permiţând creşterea producţiei cu mijloace constante;

- costul marginal *pe termen lung*, care ţine seama de costurile suplimentare generate de extensia viitoare a instalaţiilor considerată progresiv necesară prin acumularea de producţii suplimentare.

Distincţia dintre cele două costuri marginale ţine cel puţin de starea circumstanţială a ratei folosirii capacităţilor faţă de ocazia de a le utiliza, numai în perspectiva adoptată pentru a trata decizia. A raţiona conform costului marginal pe termen scurt, înseamnă a ignora că satisfacerea unei cereri presupune să dispui în prealabil de capacităţi libere a căror existenţă nu este gratuită, chiar atunci când costul este inevitabil pe termen scurt şi când aceasta încurajează în a-l considera ca nepertinent pentru decizie. În schimb, această perspectivă este refuzată în costul marginal pe termen lung, care poate integra chiar costul finanţării capacităţilor.

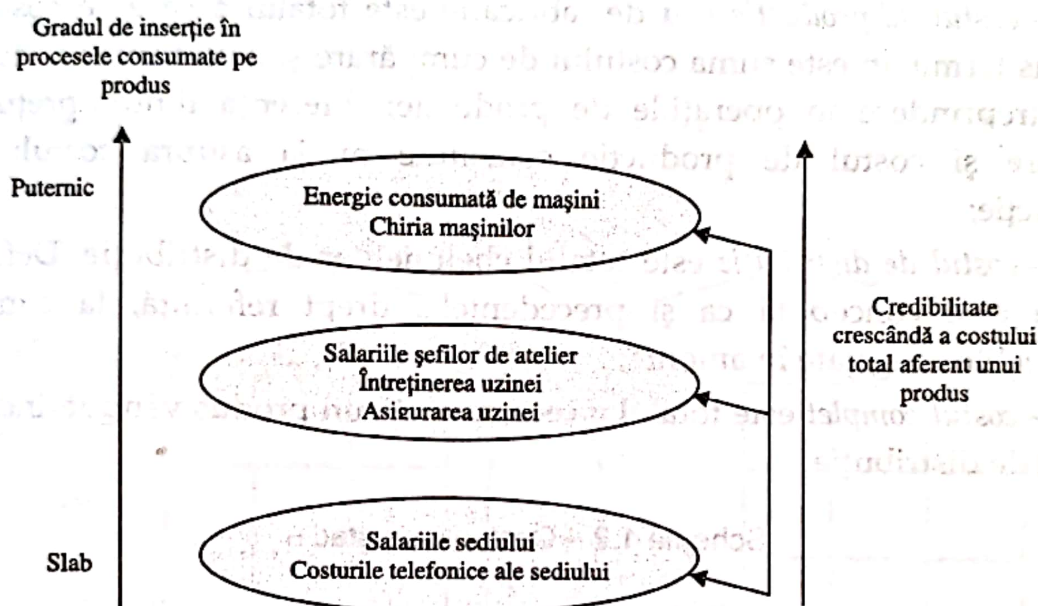
Exemplu. Un exemplu celebru este cel spus de călătorul din Calais. Un călător se prezintă la Gara de Nord din Paris în momentul în care trenul de Calais va pleca cu locuri neocupate. A invoca costuri pertinente şi deplina iluzie explică SNCF că ar fi echitabil ca el să plătească măcar câteva centime, corespunzând cheltuielilor foarte limitate privind urcarea la tren pe care le va suporta (costul marginal pe termen scurt). Se poate opune ideea că SNCF adăugând un vagon pentru 100 de călători suplimentari, spre exemplu un tren pentru 3 000, o cale ferată pentru un milion, societatea poate legitima imputarea către „călătorul din Calais" centima de preţ a unui vagon, trei miimi din preţul unui tren, milionimea preţului unei căi ferate, (...) ceea ce pe o linie în extensie, este perfect justificat (Worms, 1965).

1.2. Costuri directe şi indirecte

Identificarea costurilor afectate de o decizie este cu atât mai simplă cu cât acestea sunt formate din consumuri specifice pe obiect (produs, entitate, proces) asupra căruia acţionează decizia. Planurile Contabile Generale consideră costuri directe pe cele care sunt angajate pentru un singur produs. În practică, se califică prin extensie costuri directe cele specifice oricărui alt obiect de calcul. Costurile comune mai multor obiecte de calcul sunt numite indirecte. Credibilitatea totalului acestor consumuri imputate unui produs sau altui obiect de calcul este apriorică cu atât mai puternică cu cât ea cuprinde mai multe costuri directe (schema 1.1). Costurile indirecte au relaţii mai mult sau mai puţin strânse cu produsul dat. Unele îi

sunt specifice deoarece rezultă din resursele consumate pentru el (şi din alte produse): chiria unei maşini care intervine în fabricaţia diverselor producţii, sau energia pe care o consumă. Altele sunt ceva mai distante: asigurarea clădirilor uzinei, cheltuielile de întreţinere cotidiană, costurile salariale ale şefilor de atelier, costurile de ordonanţare. Altele sunt şi mai îndepărtate: salariile personalului sediului central, facturile privind telefoanele direcţiei generale.

Schema 1.1 – Credibilitatea costurilor totale ale produselor



> *Exemplu.* Vor fi directe produsului A materia primă X, care nu este consumată decât pentru produsul A şi numai pentru acesta, mâna de lucru ocupată cu operaţiile de vopsire A, amortismentul utilajului de vopsire care nu este folosit decât pentru acest produs, excluzând pe oricare altul. În schimb, vor fi indirecte costul lunar al personalului care a fost ocupat în unele zile cu produsul B, amortizarea unui utilaj care serveşte în operaţii aferente mai multor produse.

1.3. Costurile pe stadiu

Dacă se ajunge, datorită existenţei costurilor indirecte la alocarea la produse a ansamblului cheltuielilor întreprinderii, vom fi capabili să determinăm rezultatul degajat de fiecare produs şi prin suma acestor rezultate se obţine *rezultatul* global al întreprinderii. Dacă, în schimb, nu se alocă toate cheltuielile produselor nu se poate determina decât o marjă pentru fiecare, ansamblul marjelor contribuind la acoperirea costurilor

nealocate. Rezultatul întreprinderii constituie diferenţa dintre aceste marje şi costurile nealocate produselor.

O marjă este apreciată după natura costului care o generează. În mod obişnuit în formarea costurilor de exploatare se disting următoarele stadii (schema 1.2):

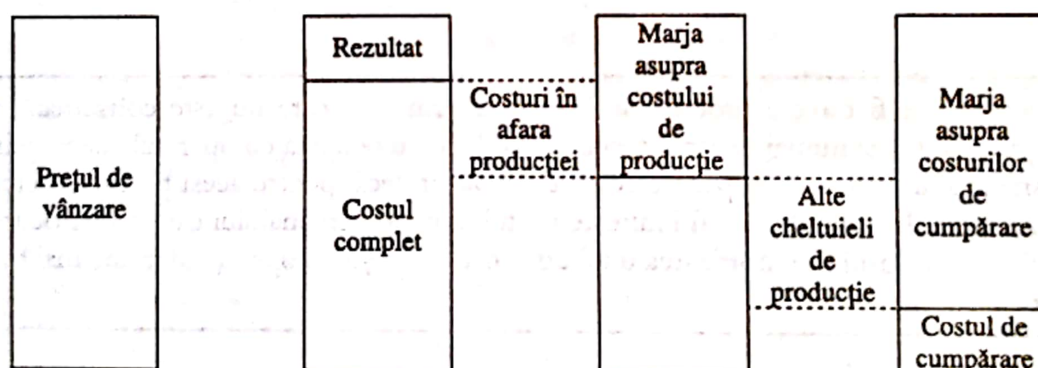
- *costul de cumpărare* este totalul costului unei aprovizionări sau al unei mărfi, pentru a fi disponibilă în întreprindere; el reprezintă suma preţului de cumpărare şi a cheltuielilor de punere la dispoziţie (se poate vorbi de marja asupra costului de cumpărare);

- *costul de producţie* sau de fabricaţie este totalul a ceea ce costă un produs terminat: este suma costului de cumpărare şi a costurilor adăugate de întreprindere în operaţiile de producţie; diferenţa dintre preţul de vânzare şi costul de producţie constituie marja asupra costului de producţie;

- *costul de distribuţie* este totalul cheltuielilor de distribuţie. Definiţia sa nu este concepută ca şi precedentele, drept referinţă, la cumulul cheltuielilor angajate în amonte;

- *costul complet* este totalul a ceea ce costă un produs vândut, inclusiv costul de distribuţie.

Schema 1.2 – Costurile pe stadiu



În capitolul precedent s-a observat că analiza marjelor simple, respectiv a costurilor parţiale pe produs nu este în sine mai puţin utilă decât analiza rezultatelor, respectiv a costurilor complete. Acestea sunt informaţii diferenţiate pentru utilizatori diferiţi.

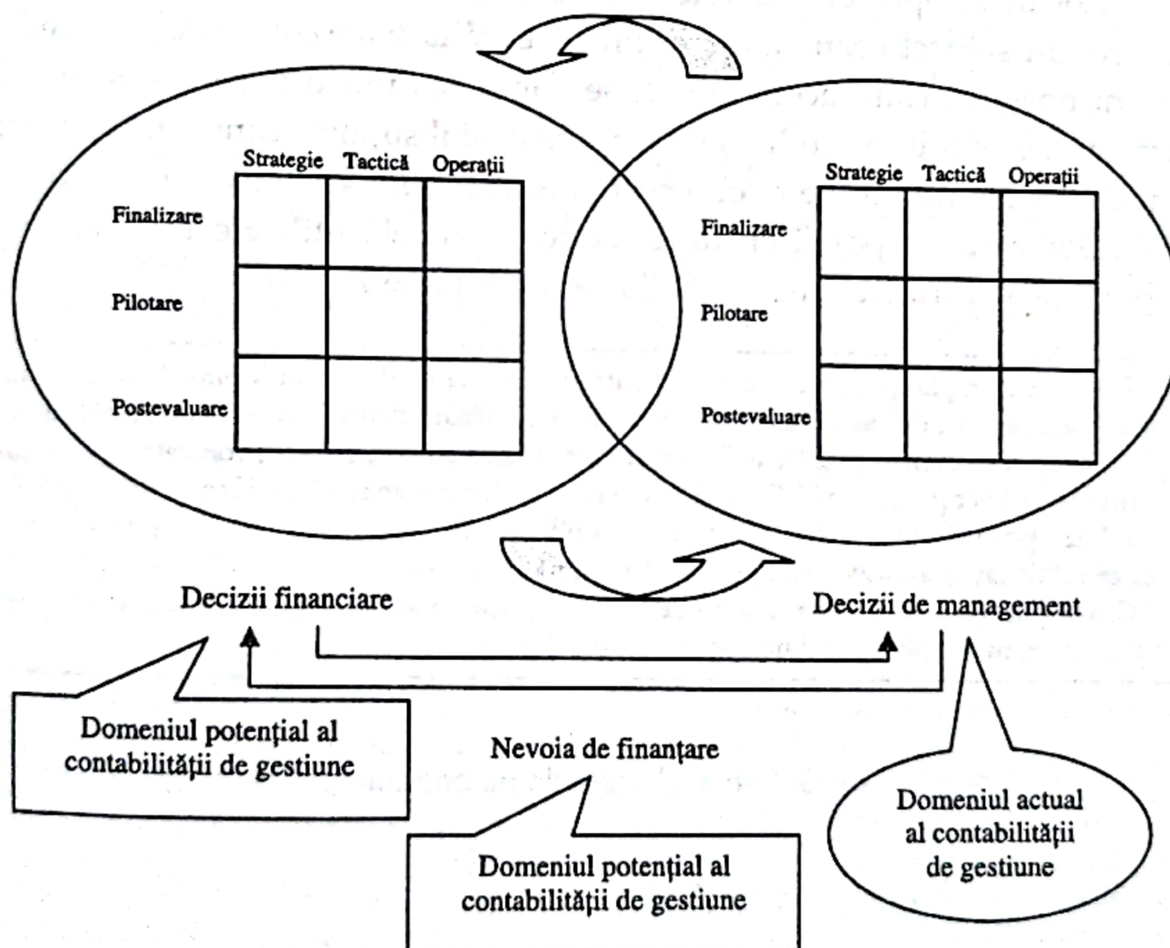
Stadiile succesive de cumpărare, producţie şi vânzare consumă resurse care vor trebui să fie finanţate în prealabil (schema 1.3); este foarte rar când întreprinderea poate aştepta o reglare a clienţilor săi pentru plata furnizorilor şi salariaţilor. Această finanţare a lui însuşi exprimă costul

capitalului: capitalurile împrumutate trebuie să fie remunerate printr-o dobândă; capitalurile aportate de acționari constituie o resursă a cărui cost există chiar dacă nu are forma unei dobânzi şi nu este contabilizat ca o cheltuială. Într-adevăr, acționarii aşteaptă o remunerare a investiției lor şi a riscului pe care-l comportă, ei speră în „crearea de valoare", respectiv o îmbogățire.

Nu este suficient să se acopere costurile de exploatare cu prețul de vânzare, trebuie ca marja degajată să permită remunerarea suficientă a capitalurilor investite care au permis realizarea sa.

Deciziile de finanțare şi management sunt în interacțiune pentru că sunt complementare. Exploatarea degajă, de asemenea, resurse financiare (credit furnizori).

Schema 1.3 – Două sfere de decizii consacrate a fi în interacțiune



2. La ce se renunță?

Orice opțiune determină renunțarea fie la resursele pe care le consumă, fie la o altă soluție avută în vedere pentru utilizarea resurselor.

Sacrificiul pe care îl face în acest din urmă caz este „costul său de oportunitate" sau care s-ar numi mai bine cost de renunțare (Boisvert, 1991).

Unii economişti (vezi citarea lui Staubus) merg mai departe considerând că orice decizie constituie un sacrificiu şi orice sacrificiu reprezintă un cost de oportunitate. Aceasta ar fi deci valoarea resurselor consumate dacă ele nu ar avea altă utilizare identificată în momentul deciziei sau valoarea creată prin utilizarea alternativă a resurselor în cazul invers. Anthony (1988, p. 192) explică astfel cum costul de oportunitate constituie „costul variabil plus marja refuzată".

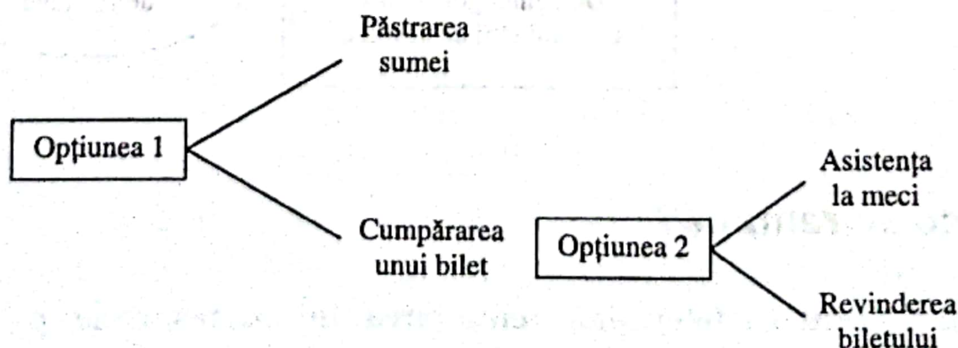
Practica curentă pare mai restrictivă şi nu evocă în general noțiunea de cost de oportunitate decât pentru a desemna o utilizare alternativă, identificată la care s-a renunțat în momentul afectării resurselor.

Costul de oportunitate este astfel „sacrificiul *în termeni reali* pe care îl suportă un subiect economic care procedează la o alegere între mai multe acțiuni posibile: când acest subiect se angajează într-o activitate specifică dată, spre exemplu o producție, costul pe care îl suportă constă în valoarea ocaziilor pe care nu le-a observat, respectiv în valoarea bunurilor şi serviciilor care nu pot fi create deoarece resursele utilizate nu mai sunt disponibile pentru alte utilizări". (Barre, 1996, tome 1, p. 7)

Exemplu. Cumpărați un bilet de 50 € pentru a asista la finala Cupei Mondiale de Fotbal. Dacă (schema 1.4), dumneavoastră nu aveați o altă utilizare pentru această sumă, costul de oportunitate a acestei cumpărări ar fi fost de 50 €. Odată sosit la stadion, constatați că puteți revinde acest bilet pentru 1500 €. Intrând în stadion, dumneavoastră sacrificați astfel 1500 €. Costul de oportunitate al deciziei de utilizare a biletului dumneavoastră este de 1500 €. Este ceea ce sacrificați dumneavoastră pentru a vedea meciul.

Costul pertinent al opțiunii 2 (intrarea în stadion sau revinderea biletului) este un cost de oportunitate, prețul plătit fiind un cost trecut (sunk cost).

Schema 1.4 – Opțiunile şi costurile de oportunitate asociate



Acest punct este una din raţiunile principale ale neînţelegerii durabile a economiştilor faţă de contabilitatea în cost istoric, care nu ia în considerare decât alegerea iniţială descrisă în schema 1.4 (fără aplicarea celebrei reguli a prudenţei pentru a proviziona sau amortiza). În economie, singurul cost pertinent este costul de oportunitate, deoarece orice decizie de alocare a acestor resurse comportă prin definiţie un cost şi numai unul, care reprezintă ceea ce se sacrifică. Polemica a fost singulară în anii 80, sub influenţa de la London School of Economics. Ea apăra mai ales textele viitorului laureat al Premiului Nobel Ronald Coase, pentru care noţiunea pertinentă este: „Aceea a costurilor de oportunitate sau a costului alternativ. Când despre o acţiune dată se spune că nu valorează cât costul acesteia, aceasta înseamnă că se preferă o altă soluţie" (Coase, 1973, p.108). „Astfel, când un om de afaceri a ales o activitate, costul acesteia (în sensul economistului) poate fi considerat drept încasările nete care ar putea fi obţinute dacă nu ar fi luată această decizie, respectiv, venitul pierdut" (Baxter, 1991). „Costul de utilizare a unei resurse oarecare este (a) costul său viitor de achiziţie sau de producţie, dacă această utilizare va obliga la cumpărarea sau producerea altei unităţi, (b) potenţialul său de service în cea mai bună utilizare internă la care se renunţă în raţiunea utilizării analizate, (c) valoarea sa netă de revânzare, dacă utilizarea înlocuieşte vânzarea. Apreciem în cazul (b) că nu este compatibil cu normele obişnuite ale contabililor în materie de probă şi cuantificare, (c) este cazul cel mai puţin frecvent şi contabilii de gestiune trebuie să cuantifice cel mai adesea costurile prin referinţa la costul curent de înlocuire (prin achiziţie sau producţie), ca moştenitor al costului viitor de înlocuire" (Staubus, 1971). În controlul de gestiune, utilizarea preţului de cesionare internă poate juca un rol cheie. Ea face apel în anumite cazuri la costul de oportunitate.

Exemplu. În societatea Z, departamentul comercial are în vedere să întreprindă vopsirea localurilor sale. Acesta ar putea să se adreseze unei societăţi exterioare care-i propune un deviz de 40 000 €. Departamentul Agencements (Intermedieri) al societăţii Z, specializat în amenajarea magazinelor este capabil la rândul său să efectueze aceste lucrări. El estimează că se vor solicita 300 ore de lucru. Conform contabilităţii lui Z, ora de lucru costă 120 € în departamentul Agencements. Ce preţ trebuie să-i propună pentru a-i permite să optimizeze alegerea furnizorului, respectiv să pună departamentul comercial în situaţia de a alege soluţia cea mai bună pentru societatea Z în ansamblul său?

Pentru a fixa un tarif intern coerent, se determină preţul orar care permite departamentului comercial să aleagă soluţia care, fiind mai puţin scumpă din punctul său de vedere este asemănătoare şi pentru societatea Z.

Dacă se presupune că departamentul Agencements funcţionează pe deplin, cele 300 de ore consacrate lucrărilor interne determină o pierdere de 66 000 € (300 h la 220 €). Pentru Z, ca de altfel pentru acest departament, costul intervenţiei interne este această cifră de

afaceri pierdută. Trebuie să se propună un deviz la costul de oportunitate a timpului trecut, respectiv 66 000 €.

Se va obiecta că aceasta incită departamentul comercial să cumpere din exterior pentru 40 000 € o prestaţie care nu ar costa decât 36 000 € (300 h la 120 €) dacă ea ar fi fost realizată la intern. Aceasta ar fi adevărat când capacitatea de 300 de ore consacrate departamentului comercial ar fi inactivă. Dar aici supracostul plătit, 4 000 €, permite degajarea unei marje de 30 000 € (300 h la 100 €), ceea ce presupune soluţia externă mai puţin costisitoare, pentru 26 000 € (fie 66 000 € - 40 000 €).

3. Care este comportamentul costurilor?

Înainte de a opta pentru o soluţie, este important să se poată testa comportamentele costurilor pe care ea le va declanşa: ce se va petrece dacă numărul facturilor de stabilit este mai mare de 20% din ceea ce a fost prevăzut? Şi dacă întreprinderea trebuie să factureze comenzi foarte variate? Sau livrări parţiale? Care ar fi consecinţa informatizării procesului? Ce volum critic ar trebui comercializat pentru a se degaja un rezultat net de 2 500 000 € pe an?

Responsabilii au nevoie să cunoască dinamica costurilor, respectiv legile pe care le urmează. Cunoaşterea permite modelarea şi respectiv capabilitatea să simuleze decizii, adică să procedeze la calcule care arată rezultatele probabile ale diferitelor alegeri avute în vedere.

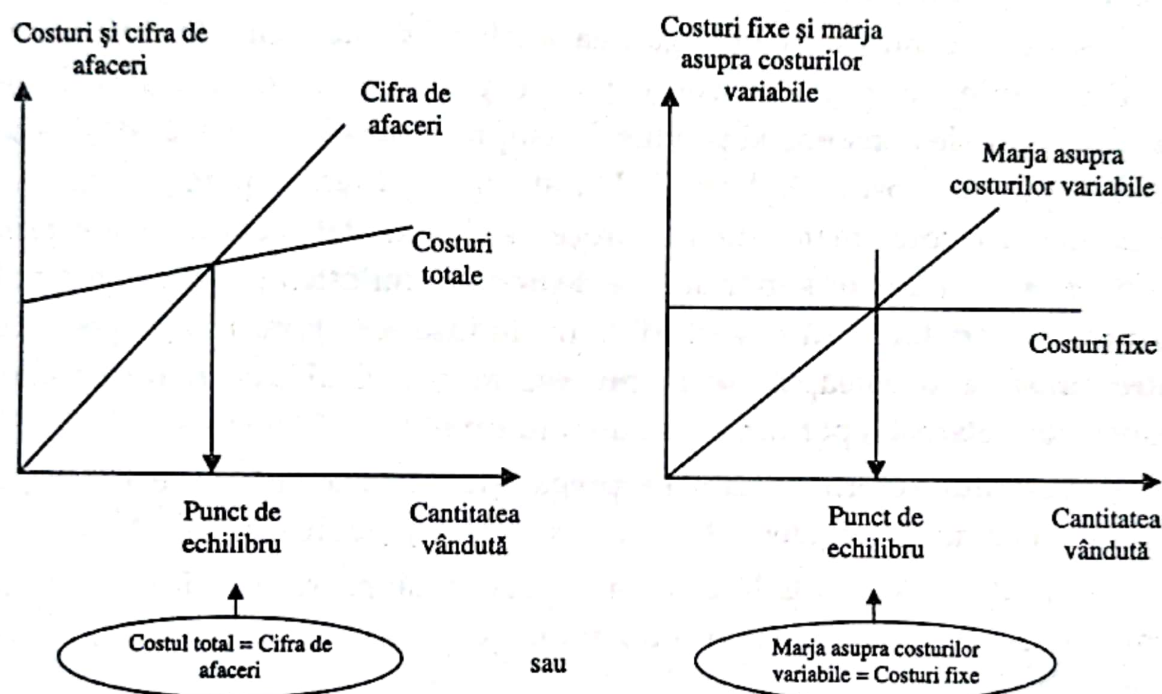
3.1. Trei categorii de costuri

În mod tradiţional, contabilitatea de gestiune distinge două feluri de legi economice care se aplică costurilor: se vorbeşte de costuri „fixe", insensibile la o variaţie slabă a activităţii, şi costuri „variabile", care evoluează în legătură cu această variaţie. Noţiunii de costuri variabile i se asociază cea de *marjă asupra costurilor variabile,* care exprimă aportul unui produs sau a unei alte surse de venit la acoperirea costurilor fixe. Se spune că s-a atins punctul de echilibru (al unui produs al întreprinderii), când marja asupra costurilor variabile acoperă costurile fixe (grafic 1.1.).

Importanţa costurilor „fixe" a devenit prioritară în multe activităţi: s-a putut estima recent că în procesele de producţie automatizate, o structură de costuri de 55% materii prime şi furnituri (variabile), 5% mână de lucru şi 40 % costuri „fixe" ar fi o medie reprezentativă. Dar deosebirea dintre „costurile fixe" şi „costurile variabile" este veche. O regăsim la autorii secolului XIX, Guibault, Metcalfe sau Garcke şi Fells care fac distincţie între „costurile atelierului" şi ceea ce ei numesc „cheltuielile stabilimentului"

„care nu variază proporţional cu volumul activităţii [şi sunt] mai mult sau mai puţin constante, ceea ce pune probleme, deoarece dacă imputarea se face fără discernământ la costurile produselor, acestea par în mod artificial cu atât mai ridicate cu cât activitatea este mai slabă". Metcalfe (1886, p. 464), în exemplul unei turnătorii, distinge în cadrul cheltuielilor indirecte pe cele cu chiria, asigurările, salariile de încadrare, care sunt fixe; şi cele privind furniturile sau cheltuielile cu îmbrăcămintea şi micile echipamente că au relaţii strânse cu numărul de lucrători folosiţi.

Grafic 1.1. – Două modalităţi de prezentare a punctului de echilibru



În fapt, noţiunea de costuri fixe este simplificatoare pentru că nu a fost niciodată foarte clară. Întâlnim, spre exemplu, la Clark (1923, p.51-54) discuţia celor două semnificaţii principale ale acestui concept, apoi menţiunea altor concepţii posibile: ar trebui să se considere că unele cheltuieli variază proporţional cu volumul activităţii în timp ce altele rămân nemodificate? Atunci, spune Clark, nu vor fi decât cheltuieli mixte. Pe de altă parte, remarcă acesta, clasificarea cheltuielilor în fixe şi variabile depinde de amplitudinea variaţiilor activităţii avute în vedere, sau de orizontul temporal examinat. Unii autori, arată Clark, sunt mai radicali: ei definesc costurile fixe pe cele care nu ar dispărea dacă s-ar opri orice producţie. Dar aceasta pare foarte sumar pentru a ajuta managerii, de altfel ar trebui să se ştie dacă este vorba de o decizie momentană a producţiei şi cât timp ar fi valabilă aceasta.

Mai mult, distincţia dintre costurile fixe şi cele variabile se referă la sensibilitatea costurilor, la ceea ce s-a convenit să se numească variabile volumice: numărul de unităţi fabricate, care implică variaţia numărului de ore de mână de lucru sau de maşină. Ori, unele costuri au un comportament mai complex: costul de ordonanţare al unei fabricaţii nu depinde numai de numărul de unităţi de fabricat, odată ce procesul a fost lansat, costul de circulaţie a unui autobuz nu este legat în întregime de numărul pasagerilor. Se vede că este preferabil să se substituie acestei dihotomii dintre costurile fixe şi variabile, o clasificare mai aproape de realitate şi care leagă costurile fixe de fenomenele şi deciziile care le induc, deoarece acesta este elementul aflat în discuţie.

Aceasta conduce la îmbogățirea analizei schițate la 1.2. Am văzut cum costurile se pot deosebi conform proximității care există între procesele care le consumă şi produsele asupra cărora se caută să se ataşeze (costuri directe, costuri indirecte). Un al doilea criteriu apare în prezent: unele costuri consumate, de un proces sau activitate, sunt: *induse prin declanşarea lor* (nu sunt suportate, dacă procesul nu este aplicat); este cazul costurilor variabile. Alte costuri sunt induse de *performanța* pe care întreprinderea o aşteaptă de la procese atunci când vor fi declanşate. Dimensiunile acestei performanţe sunt multiple:

- volumul cererii la care se pregăteşte să facă față, care defineşte dimensiunea mediilor (efective, utilaje, suprafețe) mobilizate;

- durata de răspuns la cererea neprevăzută: scurtă sau lungă atunci când presupune stocarea (producţiilor, capacităţii la unitate sau la furnizori);

- varietatea răspunsurilor posibile (număr de opţiuni propuse, standardizare sau măsurare), care induc adesea costuri specifice (competenţa, polivalenţa personalului şi utilajelor, dimensiunea minimală a loturilor livrate etc.). În loc de a le numi „fixe" costurile angajate pentru astfel de scopuri, tind a fi numite *costuri de capacitate*. Ele determină „capabilitatea". Ele nu sunt fixe ci sunt modificate atunci când potențialul care le induce este modificat. Aceasta arată că ele *întrețin relații slabe cu volumul producţiei*, sau că aceste relaţii cunosc o proximitate variabilă (chiria maşinilor se modifică cu numărul maşinilor, legată de volumul produsului, în timp ce asigurarea clădirilor, în afara asigurării utilajului depinde de alegerea lor: dimensiune, localizare). „Costurile de capacitate sunt asociate capacităţilor productive puse la dispoziţie şi menţinute disponibile fără a ţine seama de volumul real al producţiei şi vânzărilor. [...] Astfel,

caracteristica semnificativă a costurilor de capacitate este faptul că suma lor este legată mai curând de volumul afacerilor pentru care s-au luat dispoziții decât de volumul constatat momentan." (NACA, 1953, p.12)[1]

Costurile de capacitate ale unei activități sau ale unei entități sunt definite drept costurile pe care întreprinderea le angajează pentru ca această activitate sau entitate să fie capabilă să furnizeze o performanță determinată atunci când prestația se declanșează. Această performanță este legată în general de politica generală a întreprinderii (toate lucrurile considerate egale, modificarea sa permite modificarea costurilor). Costurile de capacitate fiind angajate pe o perioadă pentru a fi capabile de...", ele sunt pierdute dacă performanța pe care o pregătesc nu este cerută, nu se reportează la o perioadă ulterioară.

> *Exemplu.* Amortizarea care exprimă uzura nu este un cost de capacitate. Amortizarea prin învechire constituie un cost de capacitate.

În alți termeni, resursele consumate de activități (și procese) aparțin la două categorii. Unele resurse sunt angajate pentru a garanta că activitatea, atunci când va fi angajată, va putea *dispune de mijloacele necesare performanței* pe care ea o furnizează: se numesc costuri de capacitate. Alte resurse nu sunt consumate decât atunci când survin evenimente care declanșează activitatea, pentru realizarea performanței așteptate: acestea se numesc costuri variabile. *Ele nu sunt în mod necesar repartizate și legate de variabila volumică exprimată de producție, în sensul mai general de care se interesează.* Astfel, suma plătită unui controlor pe autostradă este independentă de numărul pasagerilor transportați. Dacă se are în vedere izolarea unui cost pe pasager, costul acestui controlor este un *cost variabil comun.* Aceasta înseamnă că el variază pe paliere în raport cu unitatea la care se atașează.

> *Exemplu.* Costul unui controlor de pe autostradă este un cost variabil comun în raport cu unitatea „numărul de pasageri transportați". Se plătește într-adevăr pentru o sumă forfetară dreptul de a transporta un număr de pasageri limitat de capacitatea vehiculului. În fapt, costul acestui punct de control este un cost variabil repartizat funcție de numărul de treceri pe un traseu dat și comun dacă se referă la calculul final al costului pe persoană transportată.

[1] Acest text conține o remarcă semnificativă, ținând seama de inconvenientele pe care le-a produs: „Totuși costurile considerate variabile pentru un scop dat nu sunt întotdeauna în întregime variabile, atunci când se au în vedere alte scopuri." (ibid., p.14)

Exemple. Sunt costuri de capacitate costul de oportunitate al existenţei unui stoc, amortismentul unui utilaj pentru partea care nu depinde de folosirea sa sau chiria dacă este forfetară. Este contextul care permite clasificarea, nu după natură, a consumului.

Aceasta arată că trebuie să facem deosebire între declanşarea unui proces sau unei activităţi şi declanşarea costului acestui proces. Un produs, la unitate sau pentru o serie poate declanşa un proces fără a declanşa costuri suplimentare, atunci când costul acestui proces este un cost de capacitate (determinat de potenţialul pus la dispoziţie) şi nu un cost variabil (determinat prin utilizarea acestei capacităţi). Dar acest lucru este adevărat numai pe termen scurt; pe termen lung, declanşarea unui proces în mod frecvent va duce la creşterea sau menţinerea potenţialului necesar, deci a costurilor de capacitate. La discuţia de la punctul 1.1 se pot adăuga aspecte legate de costul marginal.

A decide costuri afectate imediat, pe termen scurt, respectiv costuri variabile. nu este corect decât dacă decizia nu modifică viitorul, respectiv dacă ea nu are efecte recurente cum ar fi impactul indirect al unei remize la clientul X asupra comportamentelor altor clienţi, contribuţia unei comenzi la reglarea reînnoibilă a saturaţiei treptate a unei capacităţi inactive. Dacă o decizie comportă o recurenţă, este periculos să se ignore efectul, desigur amânat, pe care ea îl va avea asupra costurilor de capacitate. Dispunem de tehnica ce urmează.

3.2. Tratamentul costurilor de capacitate (şi a costurilor variabile comune) prin imputarea raţională

Inactivitatea potenţialelor care creează costuri de capacitate provoacă o pierdere, deoarece resursele sunt consumate fără contrapartidă: ele sunt sacrificate pentru a propune o performanţă nesolicitată. Costurile induse prin declanşarea procesului, costurile variabile dau dreptul la o capacitate de funcţionare. Faptul de a nu folosi la cel mai bun potenţial nestocabil creează o risipă. Inactivitatea şi risipa sunt cele două forme ale lipsei de eficienţă:

$$\text{Eficienţa} = \frac{\text{Rezultat obţinut}}{\text{Resurse disponibile}} = \frac{\text{Rezultat obţinut}}{\text{Resurse consumate}} \times \frac{\text{Resurse consumate}}{\text{Resurse disponibile}}$$

$$= \text{non-risipă} \times \text{inactivitate}$$

Exemplu. Fabricaţia şi vânzarea unei unităţi dintr-un produs declanşează o consumaţie de materii prime care poate fi fracţionată, dar şi un proces de reglaj al maşinilor care, odată efectuat, permite fabricarea unei serii de 250 de piese înainte de intervenţie, un proces de tratare a expediţiilor care ar fi identic dacă ar trebui expediate până la 400 de piese, un proces de condiţionare care ar fi acelaşi până la 10 unităţi identice, şi un proces de transport care nu ar fi diferit dacă s-ar dori expedierea la o singură adresă a 100 de piese. O unitate din acest produs declanşează activităţi care declanşează costuri variabile a căror lege de variabilitate constituie astfel subiect al acestor efecte treptate (costuri variabile comune). Unitatea produsului este făcută deci din potenţiale care sunt subutilizate atunci când capacitatea de tratare plătită nu este folosită.

Flexibilitatea poate fi o componentă a eficacității căutate. Ori, aşa cum precizează Lorino (1995), risipa reduce flexibilitatea în timp ce inactivitatea o sporeşte, în sensul că „transformarea risipei în inactivitate poate fi un obiectiv de gestiune". Contabilitatea de gestiune a dezvoltat multă vreme metode care pun în evidență una din aceste componente sau pe ambele. *Imputarea rațională* măsoară impactul inacțiunii resurselor al căror cost depinde de disponibilitate şi nu de consum.

Exemple de capacități: orele maşină disponibile, cantitatea de produse care este posibil de fabricat înaintea unui nou control de calitate, numărul de m³ transportabili la plecarea camionului, numărul de pelicule fotografice care pot fi tratate în aceeaşi soluţie.

Imputarea rațională arată că unitățile neutilizate creează o pierdere numită cost de subactivitate, proporțională cu inactivitatea; utilizarea a 80% dintr-un potențial plătit la 100% aduce o risipă de 20% din costul angajat.

În general, atunci când:

- disponibilitatea unui potențial de N unități utilizabile costă F (F=100 € pentru o soluție care permite developarea a N=10 pelicule fotografice);

- şi că numai n unități sunt utilizate fără ca această folosire parțială să permită economisirea de costuri ulterior (se developează 8 pelicule şi soluția nu se poate păstra);

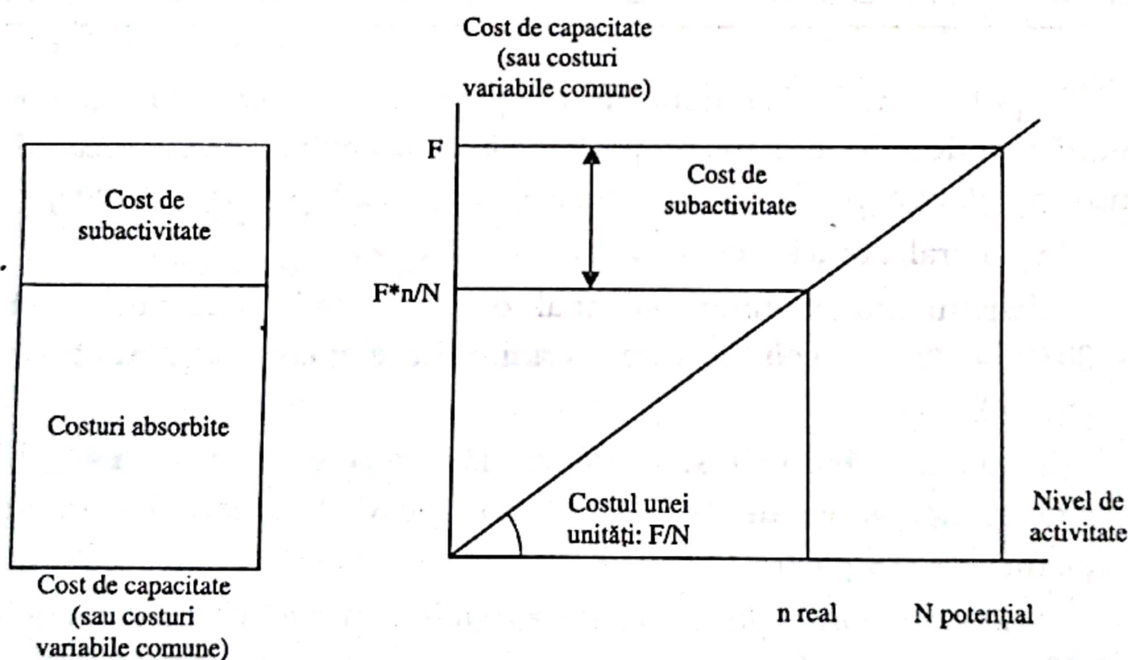
- sau mai curând spunem că fiecare unitate tratată costă în medie F/n (aici 12,5 €), ceea ce face să suporte fiecare o parte din ceea ce costă o capacitate pe care nu a consumat-o, imputarea rațională va arăta că fiecare unitate disponibilă costă F/N (aici 10 €) şi constatăm o risipă F(N-n)N, respectiv 20 €.

Această pierdere (graficul 1.2.) ține de faptul că F este angajat şi numai cota parte F. n/N este utilă sau productivă. Fiecare unitate neutilizată costă F/N, ca şi fiecare unitate utilizată. *Principiul imputării*

raționale se aplică oricărui cost comun, fie că este vorba de un cost de capacitate sau un cost variabil.

> *Exemplu.* Carburantul și punctul de control al autostrăzii sunt în sine costuri variabile divizibile, deoarece unul este funcție de numărul de km parcurși și celălalt funcție de numărul de ori în care un traseu dat este efectuat. Dar un cost este o construcție. Dacă avem în vedere costul pe tona transportată, cele două consumuri sunt considerate costuri variabile (nu se consumă dacă nu se transportă nici o cantitate din substanța patrimonială respectivă) comune în raport cu numărul de tone (cu un punct de control și o sumă dată consacrată carburantului, este în măsură să transporte maximum un anumit număr de tone). Presupunem că acel punct de control costă 50 € și carburantul 2 000 € și că o plecare permite transportarea la un consum sensibil constant 20 de tone, în timp ce s-au transportat 18. Se va considera că s-au consumat resurse pentru a constata un consum de 90% (18/20). Costul tonei prin imputarea rațională este deci 2 500/200 = 125 €, număr ce corespunde folosirii optime a soluțiilor disponibile (și se compară cu costurile altor soluții posibile). Dar nu s-a putut optimiza, s-a produs o risipă de resurse de 10%, respectiv 250 €, cost de subactivitate. Tratând separat cele două cifre (10 și 250) și anunțând că tona revine la 2 500/18=13,89 €, se refuză astfel faptul de a suporta pentru tonele transportate costul potențialului inactiv (rezervat tonelor netransportate) ceea ce îmbogățește informația.

Grafic 1.2. – Imputarea rațională



Trebuie subliniat că o analiză a costurilor înseamnă încercarea de a se plăti inactivitatea de către clienți.

Alocând fiecărei unități cota sa parte rezonabilă a costurilor de capacitate sau a costurilor variabile comune, imputarea rațională permite păstrarea unei legături cu o logică pe termen lung: în acest spirit

capacitatea prin care se consumă are un cost prealabil de punere la dispoziție şi acest cost este solicitat să sporească dacă cererea este orientată spre a investi. Un cost este o construcție, nu o informație de evidență. Nu confundăm costurile indirecte cu costurile „fixe", nici costurile variabile cu costurile directe. Aceste două clasificări corespund celor două logici distincte care se combină (costul direct variabil, costul indirect variabil etc.). Într-adevăr, un cost este direct dacă este *specific* obiectului de calcul (care va fi un produs, dar şi o activitate, o entitate etc.) şi i se poate aloca astfel fără un calcul prealabil de repartiție. Un cost indirect priveşte simultan *mai multe* produse sau obiecte de calcul şi trebuie să fie repartizat între cele două cu „o cheie de repartiție" dacă se doreşte imputarea acestuia. Clasificarea în directe / indirecte constituie afacerea *organizației*: resursele consumate sunt „dedicate" (consacrate) sau *„reciproce"*. În acest caz, ele creează costuri directe; în al doilea caz, costuri indirecte.

Un cost de capacitate preexistă la declanşarea unui proces în timp ce un cost variabil este indus de această declanşare. Avem în vedere o lege economică de comportament şi o lege de variație a lor.

Un cost direct poate fi un cost de capacitate (chiria unei maşini specifice unui produs) sau un cost variabil (energia consumată de această maşină dacă nu se consumă nimic când ea nu funcționează). Un cost indirect poate fi un cost de capacitate (chiria unei maşini utilizate pentru mai multe produse) sau un cost variabil (energia consumată de această maşină).

Apar în evidență doi factori de legătură între produse şi costuri: gradul lor de inserție în procesele consumate de produse, relația dintre factorul de declanşare şi unitatea produsă. În acest sens se poate îmbogăți schema 1.1. *Primul factor numit credibilitatea conectării unei cheltuieli la produs.* Al doilea, relația dintre cauza declanşării unei cheltuieli şi volumul unei producții determină *credibilitatea unui cost unitar al produsului* şi solicită soluții specifice. Este rezonabil să se ofere managerilor o cifră ce reprezintă costul unitar al unui produs care nu este niciodată fabricat în serii de minimum 100? Mai ales atunci când costul seriei cuprinde în esență costuri indirecte de capacitate? În toate cazurile, clasificarea în „fixe" şi „variabile" este simplistă. Există un continuum între costuri şi divizibilitățile diverse.

4. Cum se poate acționa asupra costurilor?

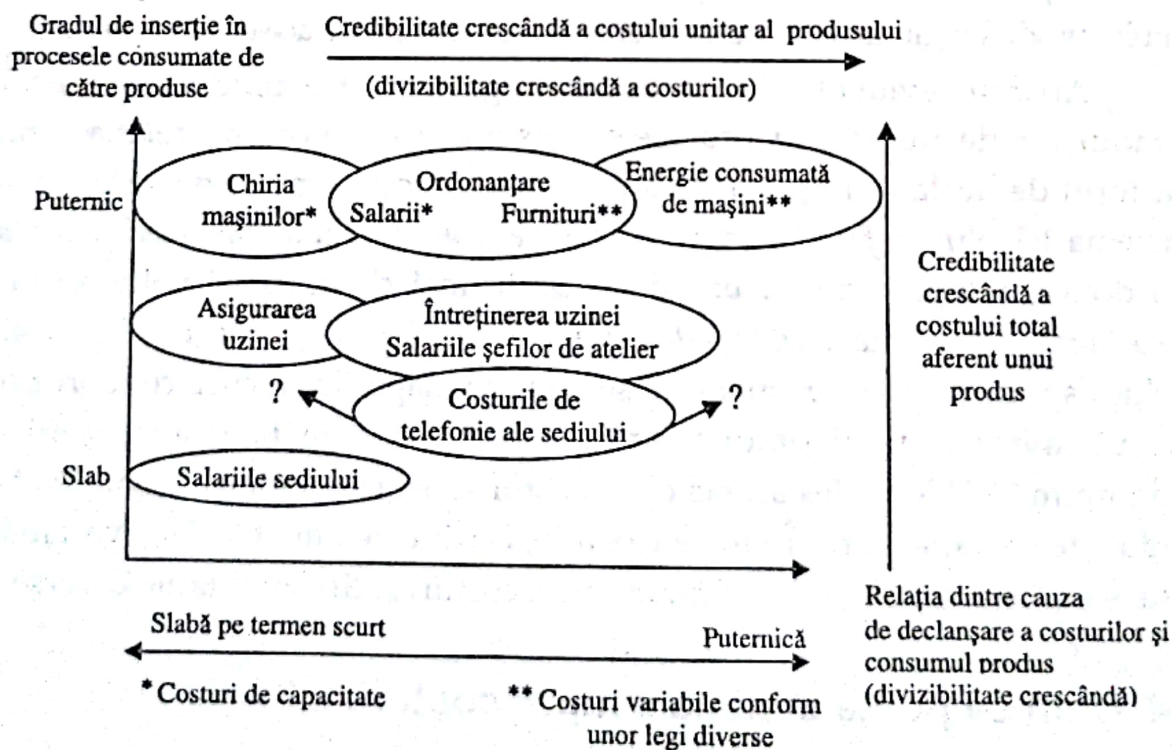
Discuția precedentă conduce cu totul natural la această problemă. A acționa asupra unui cost înseamnă a influența asupra *cauzelor de declanşare a*

procesului (activităţilor) pe care le consumă, în *organizarea* acestui proces, asupra *nevoilor* la care răspunde această *organizaţie* şi costurile de capacitate pe care ea le antrenează.

Chestiunea are o dimensiune organizaţională, nu numai tehnică. Cine ia decizia care declanşează procesul? Cine îl organizează? Cine determină nevoile la care el trebuie să răspundă? Noţiunea de „controlabilitate" a costurilor este mai complexă decât pare. În versiunea simplistă, cel care „semnează cheltuiala" deţine controlul acesteia. Însă acela care creează nevoia de a cheltui nu este în mod necesar acela care cheltuieşte, şi creatorul costului nu este întotdeauna conştient de incidenţele alegerii sale, mai ales dacă ea survine la ceilalţi cu un decalaj temporal important.

> *Exemplu.* Conceperea unui automobil determină pe deplin costul său complet viitor. Cei care „cheltuiesc" sunt „producătorii", dar cheltuiala, în acest stadiu, este inevitabilă. Ea este decisă de conceptori. Metoda „costurilor ţintă" (vezi 5.2.2.) vizează să dezvăluie adevărul despre decidenţi, actorii procesului de concepţie, conştienţi de costurile viitoare induse de alegerile lor.

Graficul 1.3. – Factorii de credibilitate a costurilor totale unitare

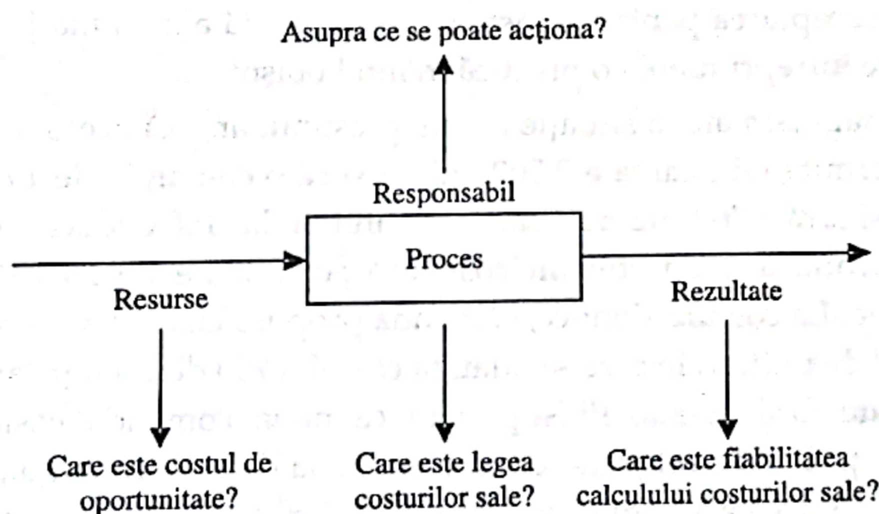


„În fapt, e posibil ca principiul controlabilităţii să nu fie specific decât într-o practică de management centralizatoare. Deoarece el exonerează

neapărat responsabilii de entități de cheltuiala de a se adapta la schimbare. Implicit, se trimite această responsabilitate la vârf." (Dent, 1987, p.141). Noțiunea, într-un demers „transversal" al întreprinderii, văzută prin procesele sale constituie o miză importantă.

Prin definiție, `într-o situație de management, un responsabil ia în sarcină întregul proces sau o parte din acesta şi se angajează să obțină anumite rezultate (nu numai financiare) pe baza resurselor care i-au fost încredințate. Schema 1.5. arată, pentru a rezuma, cum se situează cele patru chestiuni fundamentale care vor fi tratate. Construcția unui sistem de gestiune solicită răspunsul la o a cincea întrebare pentru a determina ce tratament contabil va fi rezervat resurselor şi rezultatelor produse de proces; la rezultatul cărei perioade vor fi ele corelate? Subliniem că dezbaterea pur contabilă va fi reluată în ultimul capitol.

Schema 1.5. – Mizele analizelor contabilității de gestiune



5. Exemplu

Un exemplu va permite aplicarea acestor noțiuni: ar trebui să se accepte şi la ce preț o nouă comandă, spre exemplu la un preț mai mic decât acela pe care întreprinderea îl practică în mod deosebit? Un produs este vândut în mod obişnuit cu 150 €. Un cumpărător potențial propune achiziționarea a 1000 unități la prețul unitar de 120 €. Ar trebui să se accepte?

Costul acestei comenzi este dat de ceea ce ea ne privează:

- fie ansamblul consumatorilor de resurse care n-ar mai avea loc sau

nu ar mai exista dacă ea ar fi refuzată;

- fie cifrele de afaceri pe care aceste resurse ar fi permis să le obţină şi care nu ar fi realizate dacă se acceptă comanda.

Se poate expune raţionamentul care permite identificarea costurilor de reţinut prin următoarele chestiuni succesive:

- **Se poate accepta această comandă suplimentară cu capacitatea disponibilă (existentă sau nu) a unei subactivităţi?**

Dacă răspunsul este nu:

Acceptarea comenzii obligă la refuzul altora care sunt gata să le preia (resursele vor fi deci consumate în orice mod). Cifra de afaceri (eventual corectată cu diferenţa costurilor) privind comenzile refuzate constituie, în consecinţă, costul de oportunitate suportat; atunci când întreprinderea acceptă noua comandă. Se acceptă atunci comanda dacă preţul său este cel puţin egal cu costul de oportunitate (fără a justifica motive speciale care ar determina acceptarea pentru această nouă comandă a unei marje inferioare celei pe care întreprinderea o practică în mod obişnuit).

Ne imaginăm aici o situaţie mixtă, presupunând că această capacitate instalată permite fabricarea a 2 500 unităţi şi că o comandă de 1 800 unităţi este deja sigură. Trebuie refuzate 300 unităţi la 150 € dacă se acceptă comanda propusă, respectiv un cost de oportunitate de 75 000 € pentru această parte. La costuri identice, comanda propusă costă deci aceeaşi sumă (pentru 300 de unităţi) la care se adaugă costul a 700 de unităţi care nu ar fi fost fabricate fără acesta. Presupunem că noua comandă costă, pentru 300 de unităţi, 4 500 € cel puţin cât comenzile la care s-a renunţat, deoarece ea nu implică aceleaşi comisioane vânzătorilor. Costul de oportunitate al celor 300 de unităţi este de 45 000 € - 4 500 € = 40 500 €.

Dacă răspunsul este da:

El are în vedere 700 de unităţi care rămân. Aceasta presupune că nu există refuzul altor comenzi, nu există imediat un cost de oportunitate legat de aceste pierderi din cifra de afaceri. Ne vom interesa numai de consumul pe care îl mobilizează această nouă comandă.

Ce consumuri i se ataşează? Ar trebui să ţinem seama de costurile de capacitate, care sunt cheltuite în toate modurile şi să se impute o parte a comenzii pentru a aprecia profitabilitatea sa? Costul comenzii îl reprezintă ansamblul cheltuielilor pe care ea îl solicită drept consum şi care nu ar fi fost consumate în lipsa acesteia, ceea ce înseamnă imediat costuri variabile. Ar trebui să ţinem la aceasta şi să tarifăm la costul variabil provocat de

comandă? Se pun două serii de probleme, deoarece trebuie să fim conştienţi de faptul că un astfel de tarif, dacă s-ar fi generalizat, ar fi condamnat întreprinderea la pierderi (neacoperirea costurilor fixe).

• **Are în vedere întreprinderea să suprime costul de subactivitate printr-o dezinvestiţie care intervine în perioada în care se derulează comanda?**

Dacă răspunsul este da:

Dacă întreprinderea are în vedere să dezinvestească capacitatea de producţie de 700 de unităţi pe comandă solicitată, şi astfel inactivă, există un cost de oportunitate, deoarece resursele (costul de deţinere a capacităţii) ar putea fi degajate pentru alte folosinţe. În acest caz, îşi face simţită prezenţa lipsa de identificare a costului de oportunitate în ansamblul său (ce ar deveni resursele dezivestite?), preţul minimal este costul de imputare raţională a comenzii (acoperirea costurilor variabile şi a cotei părţi a costurilor fixe reprezentative ale capacităţii necesare). Efecte de indivizibilitate pot de altfel să conducă la considerarea unor sume mai mari (cum ar fi, de exemplu, cazul unei subactivităţi de 20%, iar comanda ar ocupa 5% din capacitate, în situaţia în care nu se poate dezinvesti la o tranşă mai mică de 20%).

Presupunem că această comandă costă 40 € costuri variabile pe unitate. Ea mobilizează 40% din capacitate (1 000/2 500) cu costuri lunare de 187 500 €. Totuşi, capacitatea inactivă nu era decât de 700 de unităţi (2 500 – 1 800), respectiv 28% din capacitatea instalată. Această comandă, pentru 700 de unităţi obligă la mobilizarea unei capacităţi al cărui cost, la prorata, respectiv este de 52 500 € (28% din 187 500 €). În alţi termeni, pentru a furniza o unitate, trebuie să dispui de o capacitate al cărei cost este în medie de 187 500/2 500 = 75 €. Fiecare unitate furnizată revine deci la 40 € + 75 € = 115 €. Dar ea nu consumă decât 40 € resurse dacă această capacitate inactivă este păstrată pentru a fi acceptată sau nu comanda cu un cost de 52 500 €.

Dacă răspunsul este nu:

Se poate avea în vedere acceptarea comenzii dacă preţul său este mai mare decât costurile variabile. Dar această decizie solicită încă două verificări prealabile:

a) riscă această comandă să aibă consecinţe asupra comportamentelor altor clienţi? Dacă apare o solicitare generalizată a scăderilor de tarife, situaţia este aprioric reexaminată sau este exclusă;

b) angajează ea pentru viitor? Deoarece există alte surse ale costului

de oportunitate: refuzul imediat al altor clienţi nu este singura renunţare la care poate obliga acceptarea unei comenzi, trebuie considerat viitorul (noţiunea de recurenţă).

De unde o a treia întrebare:

- **Comanda considerată este recurentă?**

Dacă răspunsul este da:

Comanda recurentă poate reduce evantaiul alegerilor întreprinderii în viitor, de a avea un cost de oportunitate pentru două motive prezentate mai sus:

a) fie pentru că această comandă va obliga la refuzul altor clienţi pentru onorarea contractului;

b) fie pentru că ea va imobiliza o capacitate excedentară pe care întreprinderea ar fi putut să o dezinvestească din lipsa altor utilizări.

Cazul a): costul imediat al acceptării acestei comenzi este costul său variabil, dar costul viitor va putea fi costul de oportunitate, reprezentat de cifrele de afaceri viitoare pierdute. Totul depinde de calitatea previziunii pentru a alege dintre costul variabil şi cifra de afaceri viitoare eventual pierdută în decizia privind comanda. Aceasta depinde şi de situaţia întreprinderii care i-a permis sau nu să avantajeze viitorul în raport cu prezentul: o întreprindere în dificultate va raţiona adesea în raport cu trezoreria imediată pe care o aduce o comandă, în timp ce o întreprindere dominantă pe piaţă va ezita să-şi compromită viitorul chiar dacă există momentan o supracapacitate.

Toate lucrurile fiind egale, o comandă recurentă şi care imobilizează *o parte semnificativă a capacităţilor* are mai multe şanse de a cauza un astfel de cost de oportunitate sau cel puţin să limiteze gradele de libertate. Trebuie să fii imprudent sau la strâmtoare pentru a o vinde numai pe baza costului variabil. Presupunem că cifra de afaceri potenţială este 700 unităţi, respectiv 105 000 €. În termenii acestei sume, comanda va determina renunţări.

Cazul b): dacă acceptarea comenzii împiedică dezinvestirea, există un cost de oportunitate, deoarece refuzul acestei comenzi ar fi permis etalonarea resurselor utilizabile în alt mod decât prin menţinerea capacităţilor. Aceasta conduce la considerarea acestor costuri de capacitate, la prorata procentajului de capacitate pe care o imobilizează comanda (principiul imputării raţionale). Se va accepta astfel comanda suplimentară dacă ea acoperă costurile sale variabile şi costurile fixe care-i sunt alocate conform principiului imputării raţionale.

În acest caz, o comandă recurentă de volum important, poate limita opţiunile viitoare de dezinvestire. Fiecare caz este particular, dar o comandă de volum semnificativ şi recurentă nu ar trebui să fie evaluată la costul variabil decât în mod excepţional. Ea solicită mult mai adesea un preţ care acoperă costul de oportunitate pe care riscă să-l determine ţinând seama de volum şi regularitate în viitor: de unde un preţ aliniat la cifra de afaceri pierdută la capacitate egală sau cel puţin la costul de imputare raţională. Dacă este posibil un efect de antrenare (cererea de aliniere a altor tarife la cel mai bun), în timp ce cauza este încă mai clară chiar pentru o comandă marginală.

Dacă răspunsul este nu:

Afacerea fiind punctuală, singurul care contează este prezentul. Atunci se poate preconiza o facturare la *cost variabil*, deoarece comanda nu privează de nici o cifră de afaceri imediată sau viitoare, de nici o dezinvestiţie imediată sau viitoare, nefiind recurentă, mai ales dacă ea este de dimensiuni mici, cu puţine şanse de a influenţa comportamentele altor clienţi. Discuţia este rezumată în schema 1.6. Pe comanda de 1000 de unităţi:

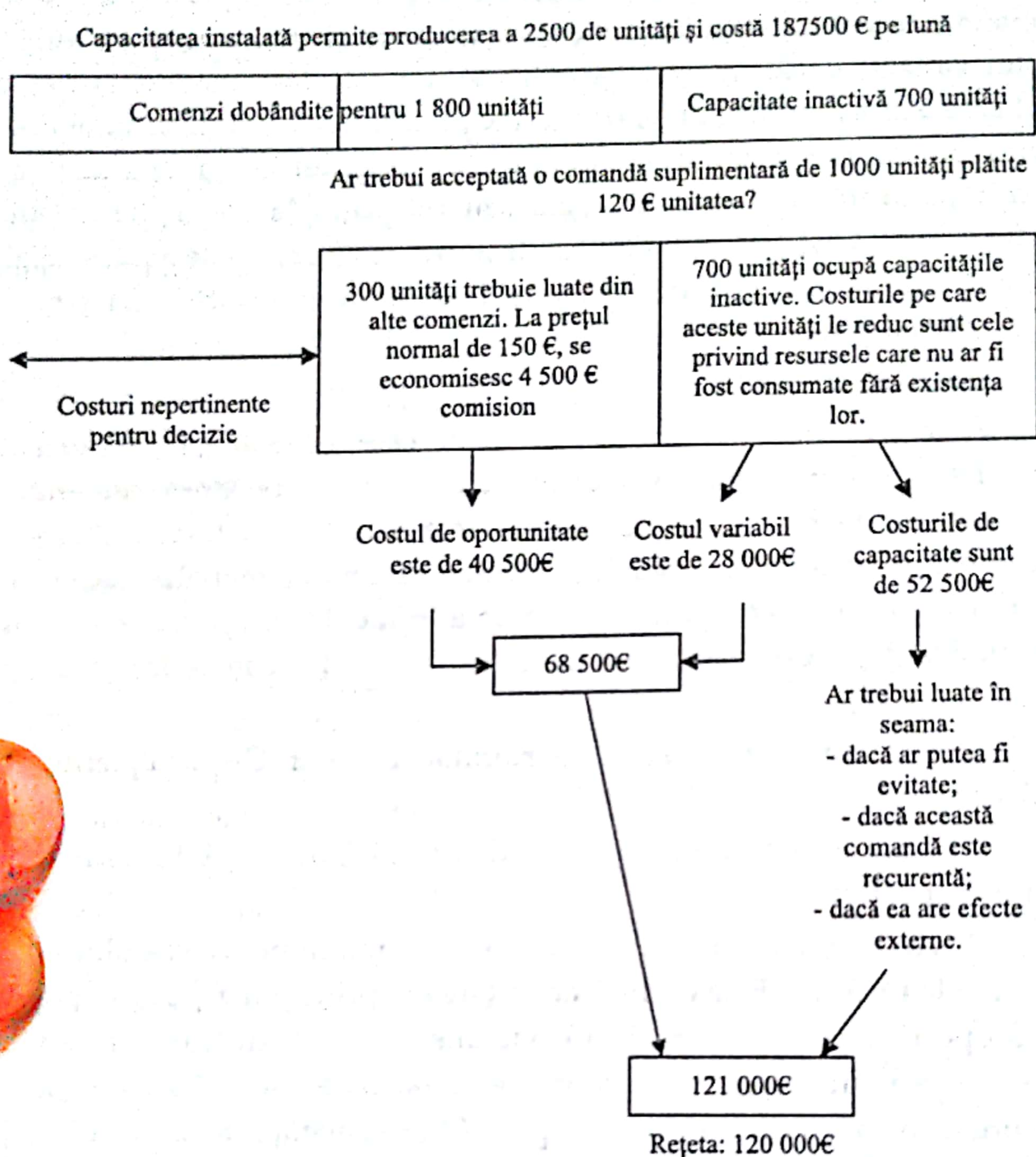
- 300 unităţi au un cost de oportunitate imediat (CA netă pierdută) de 40 500 €;

- 700 unităţi au un cost variabil de 28 000 €, dar imobilizează 52 500 € cost de capacitate.

O viziune pe termen scurt situează minimumul costului acestei comenzi la 68 500 €. Este exclusă acceptarea în principiu a unui preţ care nu ar acoperi aceste cheltuieli. O viziune pe termen lung recomandă considerarea în afara costurilor de capacitate de 52 500 €, conform conjuncturii, a cifrei de afaceri sperată a capacităţii mobilizate de cele 700 de unităţi de capacitate. De unde următoarele cifre minime:

- viziunea pe termen scurt (minim absolut): 40 500 € + 28 000 € = 68 500 €
- viziunea pe termen mediu:
    - în conjunctură dificilă: 68 500 € + 52 500 € = 121 000 €;
    - în conjunctură favorabilă: 40 500 € + (700*150) – alte economii de costuri eventuale aferente acestei comenzi.

Schema 1.6. – Sinteza exemplului



Se observă că decizia de gestiune nu are nimic cu mecanica. Ea trebuie pusă în perspectivă: se acceptă comanda de 120 000 € care ajută imediat la acoperirea costurilor de capacitate care sunt inevitabile pe termen scurt, ceea ce determină intrarea de trezorerie. Iată o perspectivă care va reține atenția unei întreprinderi în dificultate, mai ales dacă această comandă nu angajează viitorul. Rămâne de vândut mai puțin de 121 000 €, ceea ce înseamnă vânzare în pierdere. Soluția mai puțin rea poate fi să nu se vândă deloc, dar situația este periculoasă pe termen lung, mai ales dacă această comandă are un efect recurent prin reproducție sau îndemnând ceilalți clienți să solicite condiții comparabile.

Decizia nu mai este produsul hazardului. Ea se sprijină pe o informație pertinentă, care prezintă diferite fațete ale situației. Toate acestea determină calitatea informației de gestiune.

> *Exemplu.* Există un fals bun simţ în gestiune. *Trebuie frânată vânzarea unui produs în pierdere.* Totuşi, dacă marja asupra costurilor variabile este pozitivă, vânzând în plus se reduc pierderile. Există adevărate paradoxuri în gestiune: vânzarea în pierdere nu este în mod necesar un bun motiv pentru a frâna vânzările, după cum o arată discuţia precedentă „Eu pierd bani, deci caut să vând în plus". Dar există şi un fals: „Se pierde la fiecare articol dar se recâştigă la volum!", fără a evoca unii specialişti ce recomandă marje reduse distribuitorilor...

Exemplul care a fost tratat şi discutarea lui nu abordează o ultimă soluție: ce marjă trebuie avută în vedere pentru a acoperi, după costurile de exploatare, remunerația capitalurilor care le finanțează? Care să fie împrumutate (este solicitată o dobândă) sau să fie aportate de acționari, sperând o remunerare a „creației de valoare". Aceste aspecte vor fi abordate în capitolul 4.

Reamintim că teoria economică preconizează uneori vânzarea la costul marginal. Este vorba despre o practică a costului marginal pe termen lung, noțiune care nu contrazice imputarea rațională (etalarea cheltuielilor fixe pe utilizatori presupune a suporta costul suplimentar pe termen lung).

Se recunoaşte în fine că raționamentul prezentat aici generează incertitudini şi alegeri, dar aceasta presupune propriu-zis managementul. Un aspect pe care exemplul, în rațiunea caracterului său simplificat, nu-l subliniază va fi abordat treptat prin natura costurilor ataşate comenzii. Până când vom căuta să luăm în considerare cheltuielile generale? Regula simplă: nu reținem costurile decât dacă afectează decizia, nu este uşor de pus în practică[1].

Concluzie: ceea ce ne învață istoria

Aceste raționamente au un ecou deosebit pentru istorie. Se constată patru straturi suprapuse cu variabile importante, legate între ele prin interdependențe complexe, patru sinusoide cu faze multiple combinate, ce amintesc cele patru întrebări tratate mai sus.

[1] Discuţia cea mai completă şi subtilă asupra acestui punct este că ne aflăm în faţa unui articol clasic (Shillinglaw, 1963). Autorul elaborează conceptul *„atribuabil cost"* definit drept costul unitar care ar putea în medie să fie evitat dacă un produs sau o funcţiune ar fi fost hotărâtă fără modificarea structurii de suport.

Cercetarea datelor

La început, înainte şi de la Revoluţia industrială, organizarea informaţiei avea drept scop cunoaşterea a ceea ce se consumă. Partida dublă este prin excelenţă suportul acestei organizări. Mare parte a secolului XIX pare consacrată construcţiei sistemelor de sesizare contabilă, respectiv sistemelor de organizare ale uzinei. Sarcina este cu atât mai importantă cu cât frecvenţa informaţiei solicitate este mai ridicată şi utilizarea contabilităţii de gestiune pentru orientarea (supravegherea) comportamentelor este fără îndoială o etapă decisivă pentru relansarea dezbaterii.

Conform istoricului Garner, chestiunea este rezolvată prin maturitatea taylorismului, la începutul anilor 20 în America de Nord. Sesizarea costurilor, clasificarea lor constituie şi un obiectiv al unei contabilităţi în costuri prestabilite sau standard care caută să compare costurile reale cu cele normale ale activităţilor sau sarcinilor elementare. Se presimte că însuşi Taylor a respins bazele unui astfel de sistem complet natural prin metoda sa, dar fără a putea să probeze, scrierile fiind rare – şi în orice caz ale rivalului său Emerson care are în vedere soluţiile (Zimnovitch, 1997).

Problema imputării costurilor directe şi „fixe"

Treptat, de-a lungul secolului XIX, o parte din ce în ce mai mare a costurilor totale se află în capacităţile instalate (costuri de capacitate)[1]. Aceste costuri sunt în general comune mai multor comenzi sau produse (ele sunt indirecte). Cum se alocă produselor şi comenzilor? La prorata altor costuri cum preconizează foarte mulţi autori în jurul anului 1880? Dar care? Şi dacă nu, funcţie de ce? Problema este pusă de căpitanul Henry Metcalfe în 1886 când acesta prezintă lucrarea sa, prima apărută în SUA, privind *incidental expenses*. Răspunsul va fi un succes: „Eu cred că aceste cheltuieli ale stabilimentelor trebuie să fie distribuite diferitelor lucrări funcţie de timpul de lucru aferent fiecăreia dintre ele; calculând o rată a cheltuielilor [deci majorând costul orei mâinii de lucru directe]. Este de altfel metoda pe care am folosit-o în unele ateliere. Se împart cheltuielile fiecărui departament, majorate cu o parte echitabilă a cheltuielilor generale ale uzinei la timpul de lucru constatat anul precedent în departament [...].

[1] Partea lor variază în mod evident cu sectoarele. Garner (1954, p.28) precizează că unii istorici evaluează la 25% din costurile totale ale siderurgiei britanice din anii 1830, partea dobânzii capitalului investit. Se ajunge astfel al problema destul de complexă a amortizării (Lemarchand, 1993).

Cea mai mare parte a acestor cheltuieli nu au nimic cu utilajul şi acesta pentru că eu le las în afara acestora. Eu efectuez imputarea lor la prorata timpului de lucru, fără să ţin seama de costul utilajului. Supravegherea muncii este dificilă şi costă mai mult decât bunul. Şi aceasta pentru că nu trebuie imputate aceste cheltuieli la prorata costului muncii."

El afirmase în expunerea sa ceea ce a confirmat atunci: „Uzinele sunt organizate pentru ca transformarea materiilor prime datorită utilizării organizate a muncii să fie profitabilă. Cum ar trebui imputate atunci cheltuielile indirecte? La prorata materiilor sau la prorata muncii? [...] Eu cred că aceste cheltuieli sunt angajate în scopul de a face munca mai eficace". Taylor, prezent, nu contrazice.

Suma acestor cheltuieli de uzină suscită numeroase dezbateri şi diverse propuneri de metode în opera lui Clark (op. cit.), va forma un punct culminant. Printre cele douăsprezece metode menţionate de René Delaporte în 1934, este şi „cea mai folosită, deşi mai puţin exactă", care constă în utilizarea procentajelor mânii de lucru productive.

Modelarea comportamentelor costurilor

Un obiectiv decisiv pentru manageri îl constituie evident modelarea comportamentelor costurilor. Apare drept necesară prevederea în acest domeniu. Taylorismul are, în această tendinţă, un rol important. Astfel, inginerul chimist Nusbaumer într-o conferinţă din 8 februarie 1908, prezintă sistemul pus la punct la pulberăria Ripault (Nusbaumer, 1919): „Costul complet trecut nu ne învaţă nimic; el nu răspunde decât la constatarea unui fapt asupra căruia nu putem face nimic. [...] Cunoaşterii preţului viitor de către un director, nu spun ca un casier, trebuie să i acorde cea mai mare importanţă." Trebuie cunoscute deci formulele de costuri, legile lor economice. Distincţia faimoasă dintre „costuri fixe" şi „costuri variabile" intervine foarte repede (ea este prezentă la Metcalfe, dar mai curând la francezii Guibault (1865) şi Courcelle – Seneuil (1856), respectiv Lardner (1850) în analiza extraordinară a costurilor acestei inovaţii, drumul de fier, pe care o vom regăsi la Proudhon (1855), precum şi în alte studii ale costurilor în domeniul menţionat realizate de ingineri). „Punctul de echilibru" (pragul prin care vânzările şi costurile se echilibrează) este formalizat în 1912 de Hess, dar era cunoscut desigur mult înainte, şi gestiunea bugetară se practică la pionieri, ca Du Pont de Nemours, după 1910. Când va fi cunoscută modelarea, va apărea şi normalizarea, prin utilizarea costurilor standard. Se vor putea delega, supravegherea de la

distanță, aprecierea rezultatelor obținute, pe scurt contabilitatea va fi folosită pentru orientarea comportamentelor într-o organizație descentralizată.

Înțelegerea cauzelor costurilor

Se pare că istoria, prin cercetări în amonte, conduce la o anticipare din ce în ce mai exigentă. Astăzi, se dorește influențarea mai mult ca niciodată. Dar, nu numai prevederea, ci și deciziile costurilor. Pentru aceasta, costurile trebuie identificate înainte ca ele să existe, din momentul deciziei care le va declanșa. Se constată că legea economică a variației lor nu este în mod necesar legea cauzelor lor. Odată ce un cost există, el are un comportament „fix" sau „variabil". Dar pentru ce există acesta? Este tipul de problemă spre care să se orienteze contabilitatea de gestiune. Aceasta conduce la interesul pentru costuri, care nu există încă, ceea ce o distanțează de logica tradițională pe care o adoptă contabilitatea financiară. Este vorba de o informație contabilă? Nu este neutru să constatăm că, după 1997, IMA, o asociație care reunește peste 110 mii de contabili de gestiune și controlori americani, îi convinge să se apropie de strategi și operatori. [1]

[1] Vom regăsi multe alte elemente de istorie în H. Bouquin (1997).

Capitolul 2

MODELAREA CONSUMULUI DE RESURSE

Contabilitatea de gestiune trebuie să modeleze relațiile care există între resurse, modalitățile lor de consum şi ansamblul finalităților ierarhizate.

Acest obiectiv parcurge trei etape: descrierea modalităților conform cărora sunt consumate resursele întreprinderii, alocarea costurilor care rezultă, identificarea legilor economice care guvernează comportamentele acestora.

1. Stabilirea unei carte a consumurilor de resurse în întreprindere

Orice alegere a unei organizații se referă la două aspecte:

- o delimitare a întreprinderii în entități (servicii, departamente, diviziuni, activități etc.);

- o alocare a sarcinilor între entități.

Un produs este rezultatul combinării sarcinilor efectuate în entități.

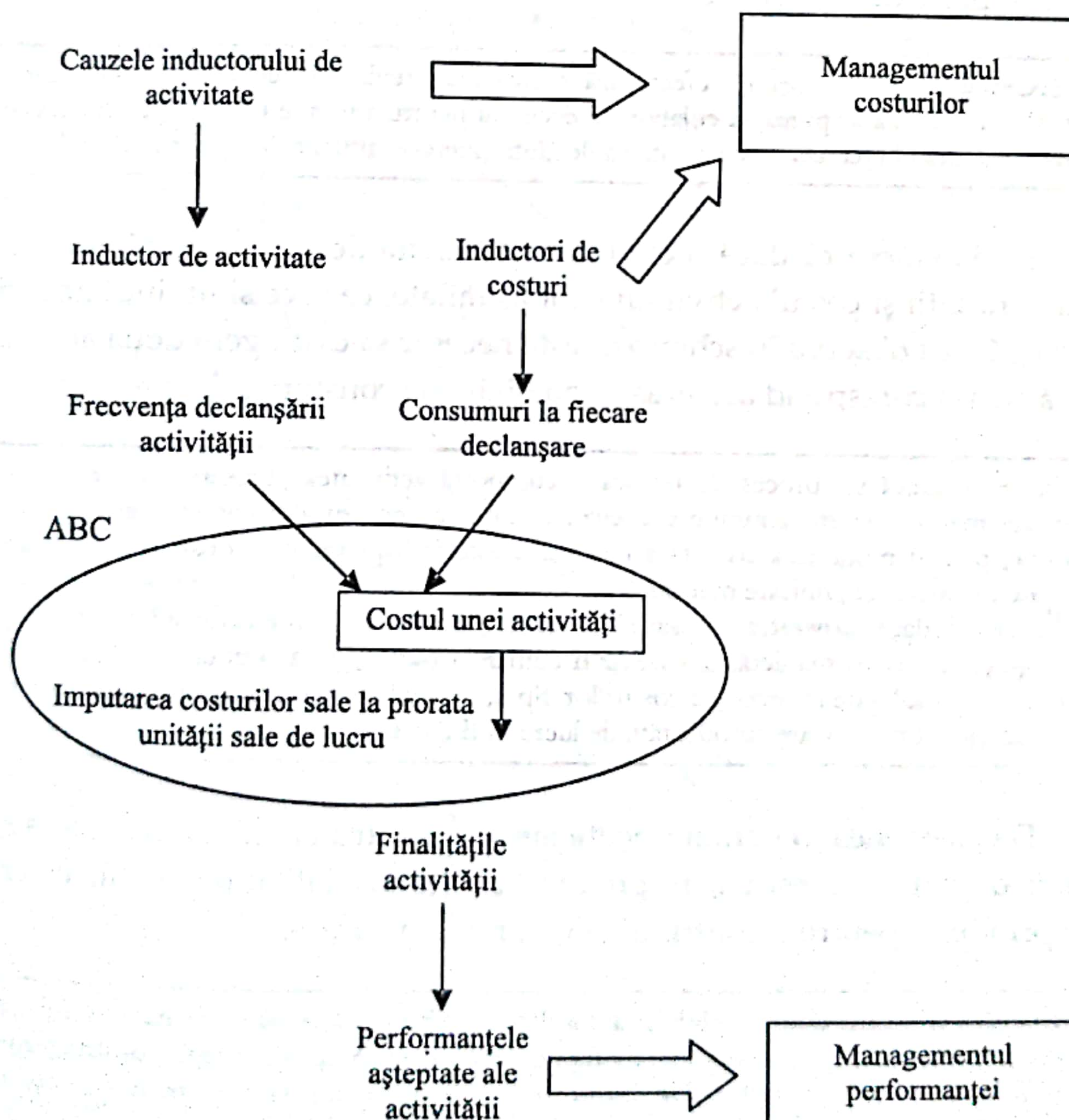
Orice consum trebuie să fie raportat la două coordonate: *entitatea* care consumă, *sarcina* pentru care ea consumă. Sesizată astfel într-o bază de date, informaţia elementară va putea fi extrasă şi tratată ținând seama de două „modalități". Se va şti cine consumă şi pentru cine o face. Pentru a da sens acestei constatări, rămâne de identificat *finalitatea sarcinii*: de a

contribui la fabricarea produsului X, de a evita să fie livrate produse neconforme, inclusiv menţinerea „flotei" de camioane. Vom reţine aici viziunea propusă prin demersul „pe bază de activităţi", numit şi metoda ABC (Activity-Based Costing), care se sprijină pe descrierea următoare:

Noţiuni	Exemple
Entităţile	Garajul
consumă resurse	Timpul de lucru şi furniturile
pentru a efectua *sarcini*.	Înlocuirea bujiilor unui vehicul
Acestea pot fi regrupate în *„activităţi"*, ansamblu de sarcini complementare şi coordonate pentru a furniza o prestaţie identificată.	Înlocuirea bujiilor relevă, spre exemplu, activitatea: „revizia vehiculelor vândute".
Activităţile formează ele însele ansamble coerente de *procese*, definite drept ansamble de activităţi complementare şi interdependente orientate spre o finalitate comună şi spre un client intern sau extern. Procesele concură direct sau indirect (este cazul exemplului propus aici) la realizarea de produse sau, mai general, la cea a ofertei întreprinderii.	Activitatea „revizia vehiculelor vânzătorilor" aparţine procesului „de asigurare a prezenţei comerciale pe lângă marii clienţi".
Pentru a *aloca* costul unei activităţi, unui utilizator trebuie identificată variabila care exprimă legea consumurilor (în Franţa, această variabilă se numeşte unitate de lucru).	Costul reviziei vehiculelor vânzătorilor conferit garajului este proporţional cu timpul petrecut în garaj; ora mâinii de lucru este astfel unitatea de activitate de revizie.
Dar pentru a acţiona asupra consumului de resurse într-o activitate, trebuie, de partea cealaltă, identificate cauzele, respectiv factorii care declanşează activitatea, numiţi *inductori de activitate*,	Activitatea „revizia vehiculelor" este declanşată de numărul de km parcurşi de vânzător (inductor de activitate). Costul activităţii depinde de km, dispersia geografică a clienţilor, frecvenţa vizitelor şi de faptul că vânzătorii nu sunt specializaţi pe zone geografice, ci pe ramura de activitate a clienţilor. Acestea sunt cauzele care acţionează asupra inductorului de activitate (km) şi asupra cărora el trebuie să intervină dacă nu doreşte să declanşeze activitatea cu o frecvenţă mai redusă.
şi cei care determină încărcarea costurilor, numite *inductori de costuri*.	Costul de revizie depinde de activitatea declanşată, de productivitatea garajului şi de calificarea operatorilor.

Demersul numit „ABC" a fost promovat în SUA în anii 1980. Dezvoltarea sa este legată de nume ca Robin Cooper, Robert Kaplan (Harvard), Thomas Johnson (Portland State University) şi de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International), o asociaţie de profesionişti. Ei au conceptualizat o metodă mai veche şi, se pare, dezvoltată de General Electric în anii 60. Contabilitatea de gestiune se poate sprijini pe multe alte tehnici ce decurg din ABC. Le vom examina la momentul potrivit. Demersul ABC este reţinut aici deoarece propune o modelare foarte completă şi destul de generală a funcţionării întreprinderii. În anumite cazuri, vom vedea că această modelare poate fi simplificată.

Schema 2.1. – ABM



Prin Activity-Based Costing se desemnează operațiile contabile de identificare şi calcul al costurilor. Prin Activity-Based Management sau ABM se are în vedere managementul costurilor şi performanţelor întreprinderii care se sprijină pe această modelare în activități şi procese. Schema 2.1. rezumă acest demers fundamental prin care se arată că ABC este o parte a ABM, un instrument pentru management.

În alți termeni (schema 2.2.), *un produs este rezultatul unui ansamblu de procese, respectiv de secvențe de activități complementare. Acestea sunt furnizate de entități, dintre care unele pot fi exterioare întreprinderii care le poate totuşi organiza prin parteneriate. Orice reprezentare pertinentă în contabilitatea de gestiune are în vedere descrierea în vederea modelării legăturii dintre entități, activități, procese, produse.*

O entitatea poate efectua una sau mai multe activități şi mai rar, numai o parte de activitate.

Exemplu. Entitatea „garaj" efectuează activitatea „revizia vehiculelor vânzătorilor la 30 000 km", dar ea ar putea să colaboreze eventual pentru anumite operaţii privind această activitate. Garajul efectuează şi activitatea de „întreţinere a camioanelor pentru livrare" .

Este evident că dacă o entitate nu exercită decât o singură activitate, costul entității şi costul activității sunt asimilate, ceea ce simplifică amintita „cartă". Se va observa în schimb că este necesar să distingem două activități , dacă ele nu corespund aceloraşi modalități ale consumului de resurse.

Exemplu. Dacă un proces de fabricaţie comportă activitatea „finisare" şi aceasta este efectuată manual pentru anumite comenzi, în timp ce pentru alte comenzi este realizată mecanic, pentru modelarea corectă a costurilor este indispensabil să observăm activitățile „finisare manuală" şi „finisare mecanică".

În schimb dacă activitatea „finisare " şi cea de „ambalare" sunt efectuate întotdeauna pe secvenţe şi în aceeaşi manieră, oricare ar fi comanda tratată, nu ar trebui să le considerăm necesare procesului de modelare a costurilor. Spre, exemplu, este necesar să cunoaştem dacă este avantajoasă modificarea modalității de lucru în finisare.

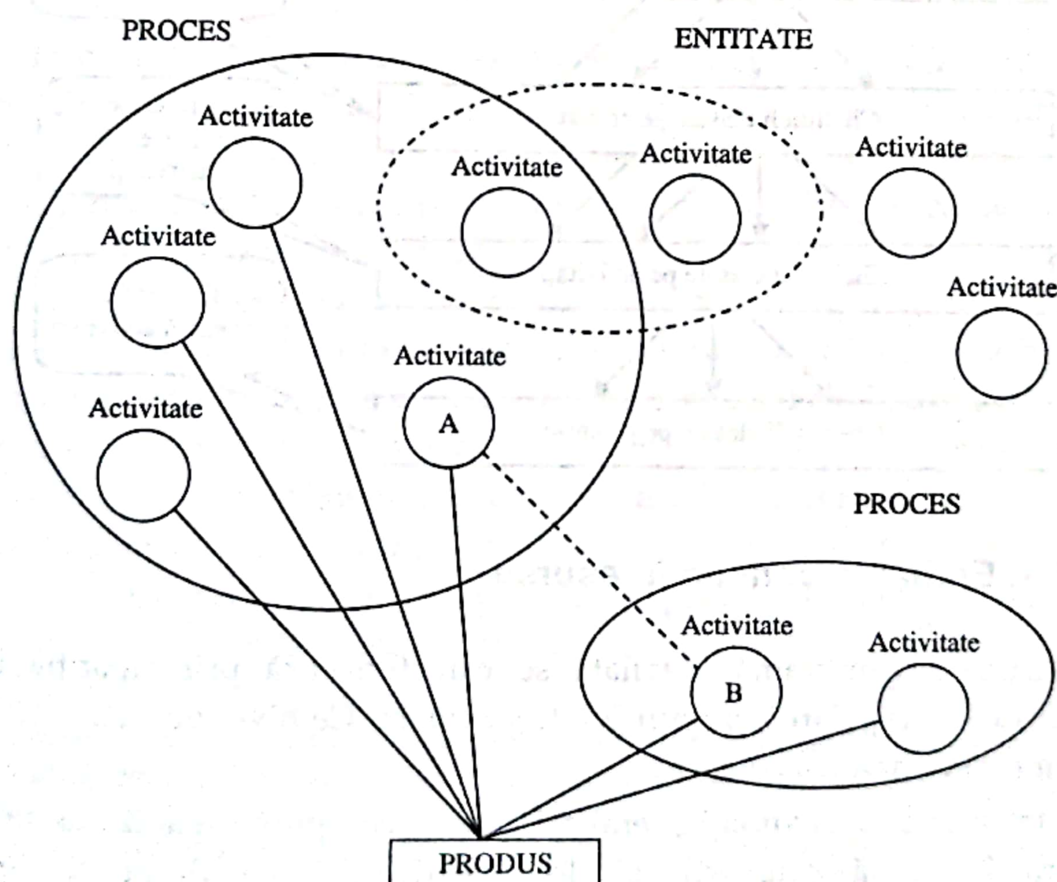
De asemenea, o entitate poate efectua pentru ea însăşi un proces sau numai o parte a acestuia, împreună cu alte entități interne sau externe întreprinderii, pentru a contribui la mai multe procese.

Exemplu. Industria automobilului, care a dezvoltat numeroase parteneriate cu furnizorii, oferă numeroase exemple de procese de fabricaţie care traversează entitățile constructorului şi până la cele ale furnizorilor. Un birou de poştă contribuie la mai multe procese de comercializare (produse financiare, curier, colete).

Atunci când cel puţin o activitate sau un proces sunt traversate oblic în raport cu entităţile, reprezentarea întreprinderii prin procesele sale constituie o viziune realmente diferită de cea verticală, a organizării în entităţi. În timp ce acest ultim demers ne face atenţi, demersul prin procese scoate în evidenţă logicele de complementaritate.

Managementul costurilor, respectiv ansamblul deciziilor şi acţiunilor care vizează să le influenţeze, presupune o înţelegere a cauzelor activităţilor şi relaţiilor care se instaurează între ele în cadrul unui proces (vezi relaţiile dintre procese), în ciuda a ceea ce s-ar putea risca, printr-o viziune restrânsă căutarea reducerii costului unei activităţi fără o urmărire a costurilor suplimentare, eventual induse asupra altora, uneori în sumă mai mare decât cea economisită. Gestiunea calităţii ilustrează bine aceste interdependenţe: acţiunea în amonte evită producerea de piese neconforme.

Schema 2.2. – Carta activităţilor şi proceselor

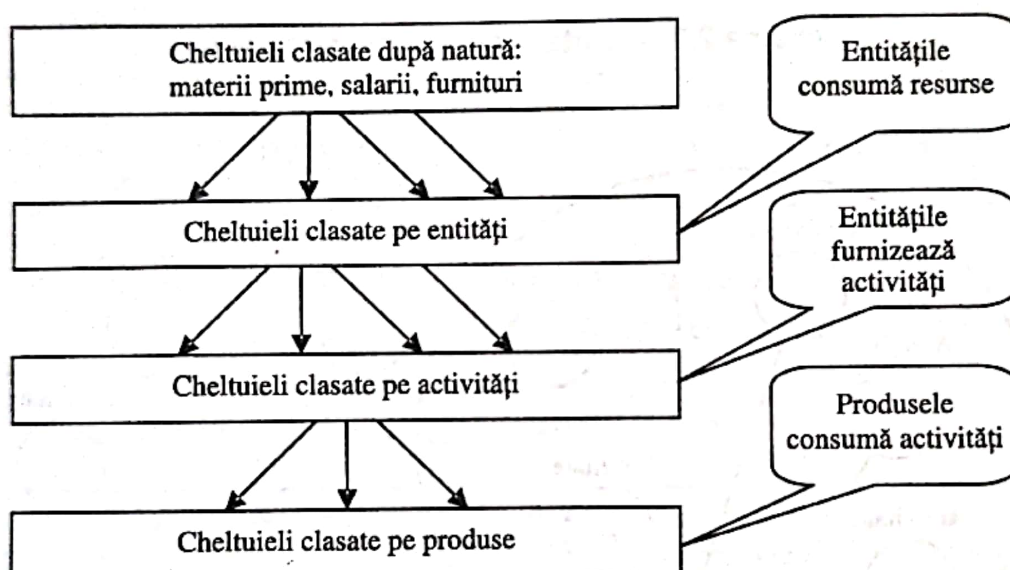


Astfel, creşterea costurilor de concepere a produsului poate reduce costurile de control al calităţii şi ale defecţiunilor. Schema 2.2. prezintă relaţiile de cauzalitate care corelează un produs dat cu activităţile. Aceste relaţii pot fi indirecte, aşa după cum urmează.

Exemplu. Produsul consumă activitatea A (ex. vizita reprezentanţilor), care declanşează activitatea B (ex.: întreţinerea vehiculelor), aparţinând procesului „gestiunea parcului de vehicule", el însuşi furnizor al procesului de asigurare a prezenţei„ comerciale."

Această viziune a organizaţiei determină o reţea de analiză contabilă pe cel puţin patru nivele (vom vorbi de un „hipercub" cu patru axe în sisteme de informare concepute pornind de la o bază de date) (schema 2.3.). Dar reţeaua poate fi mai complexă, deoarece unele nivele de analiză (respectiv reclasare) pot fi mai fine (costul produsului X vândut clienţilor profesionali ai restaurantelor în regiunea Caen, spre exemplu, ceea ce creează un cost pe produs pe clientelă şi pe zonă geografică).

Schema 2.3. – Reţeaua de analiză a costurilor în contabilitatea de gestiune



1.1. Entităţile consumă resurse

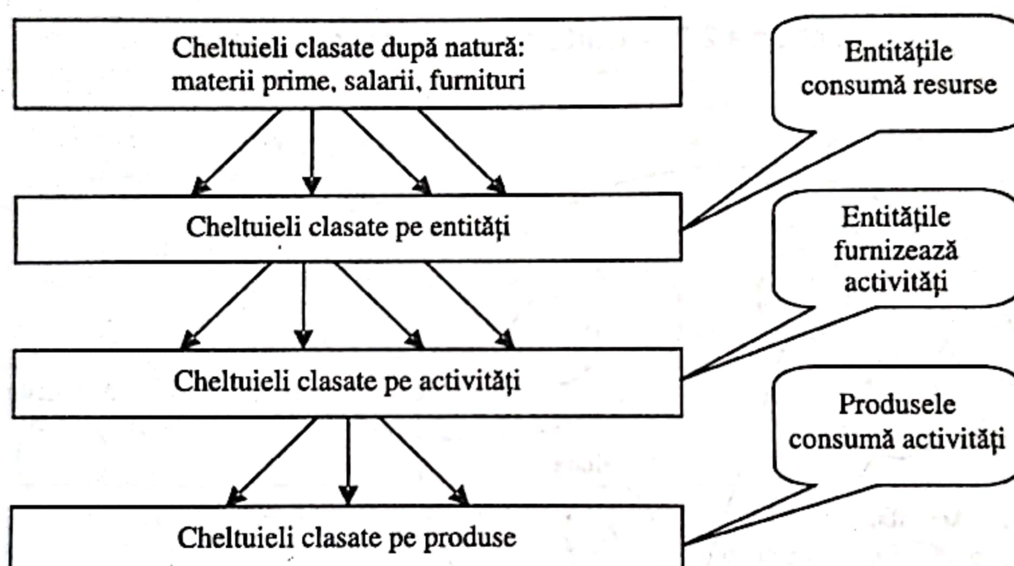
Orice organigramă detaliată se caracterizează prin apariţia unui număr de entităţi care compun o întreprindere. Ce nivel de detalii trebuie reţinut pentru analiza costurilor?

În primă aproximaţie, entităţile care compun organizaţia se pot împărţi în două categorii. Unele pot fi calificate drept centre de responsabilitate. Responsabilii lor dispun de o autonomie în utilizarea resurselor în vederea îndeplinirii unui scop specificat pentru care ei s-au angajat. Se spune adesea că un centru de responsabilitate este definit prin cuplul obiective-mijloace, că se bazează pe un contract de obiective sau de gestiune, pentru a exprima faptul că responsabilul său face contract cu

> *Exemplu.* Produsul consumă activitatea A (ex. vizita reprezentanţilor), care declanşează activitatea B (ex.: întreţinerea vehiculelor), aparţinând procesului „gestiunea parcului de vehicule", el însuşi furnizor al procesului de asigurare a prezenţei„ comerciale."

Această viziune a organizaţiei determină o reţea de analiză contabilă pe cel puţin patru nivele (vom vorbi de un „hipercub" cu patru axe în sisteme de informare concepute pornind de la o bază de date) (schema 2.3.). Dar reţeaua poate fi mai complexă, deoarece unele nivele de analiză (respectiv reclasare) pot fi mai fine (costul produsului X vândut clienţilor profesionali ai restaurantelor în regiunea Caen, spre exemplu, ceea ce creează un cost pe produs pe clientelă şi pe zonă geografică).

Schema 2.3. – Reţeaua de analiză a costurilor în contabilitatea de gestiune



1.1. Entităţile consumă resurse

Orice organigramă detaliată se caracterizează prin apariţia unui număr de entităţi care compun o întreprindere. Ce nivel de detalii trebuie reţinut pentru analiza costurilor?

În primă aproximaţie, entităţile care compun organizaţia se pot împărţi în două categorii. Unele pot fi calificate drept centre de responsabilitate. Responsabilii lor dispun de o autonomie în utilizarea resurselor în vederea îndeplinirii unui scop specificat pentru care ei s-au angajat. Se spune adesea că un centru de responsabilitate este definit prin cuplul obiective-mijloace, că se bazează pe un contract de obiective sau de gestiune, pentru a exprima faptul că responsabilul său face contract cu

ierarhia: el se angajează pe bază de obiective, acceptă să fie apreciat ținând seama de acestea, ierarhia îi pune la dispoziție mijloace presupuse adecvate, dar nu intervine, în afara unui caz convenit dinainte, în deciziile tehnice de desfăşurare a acestor mijloace *(pilotaj)*. Exigența unei anumite latitudini în utilizarea resurselor, ceea ce în general este dificil de găsit, le transformă în adevărate centre de responsabilitate până la baza organigramei.

> Exemple de centre de responsabilitate. Vom regăsi:
> - la primul nivel (întreprinderea în ansamblu, fiind ea însăşi un centru de responsabilitate): direcția cumpărărilor şi aprovizionărilor, direcția financiară, resurse umane etc.;
> - în cadrul direcției aprovizionărilor şi cumpărărilor: serviciile cumpărări, aprovizionări;
> - în cadrul acestor servicii: laboratorul de control calitate, biroul de referințe ale furnizorilor, serviciul de gestiune a comenzilor;
> - în cadrul acestui ultim serviciu: biroul de control al facturilor furnizorilor (cu greu va fi considerat centru de responsabilitate).

În cadrul unui centru de responsabilitate, unele entități sunt simple centre de execuție. Ele nu dispun de autonomie de decizie, sarcinile de efectuat aici sunt repertoriate şi procesul de urmărit este precizat de ierarhie, în general prin intermediul reglementărilor. Un centru de execuție nu are putere asupra costurilor, care sunt determinate de cei care au reglementat funcționarea sa. Un centru de responsabilitate sau de execuție poate să nu aibă decât o putere parțială asupra costurilor şi în schimb să influențeze indirect pe cele ale altor centre care intervin în aceleaşi *procese* ca şi el sau în procese corelate. Din moment ce se raționează prin procese, se constată că acel cost cheltuit de o activitate nu este în mod necesar cauzat de ea. Responsabilul său nu „corelează” astfel întotdeauna toate costurile proprii în timp ce el poate controla o parte din costurile celorlalți responsabili de activități, uneori fără să o ştie.

> *Exemplu.* Presupunem că vom căuta să ştim cât costă diferitele produse ale întreprinderii din cadrul direcției cumpărărilor şi aprovizionărilor. Considerăm cazul costurilor de facturare. Chiar dacă se presupune (ceea ce este lipsit de realism) că responsabilul serviciului are toată puterea de a angaja, fixa salarii, metodele de lucru, să aleagă utilajul şi localurile, nu rămâne decât ceea ce declanşează costul, respectiv numărul de facturi de stabilit, spre exemplu, comportamentul comercianților, care pot regrupa comenzile înregistrate de un client sau să încurajeze comenzile mici.

1.2. Entitățile furnizează activități

Observarea unei organizații oarecare se face în primul rând prin sarcinile elementare efectuate de persoane şi/sau maşini.

Exemplu. Observația permite constatarea că persoanele telefonează, lucrează utilizând un micro-ordinator, completează formulare, primesc studenți, aranjează dosare, expediază convocări pentru examene, consemnează comenzi.

Se va adopta aici demersul ABC în realizarea sarcinilor, prin care o entitate produce activități. Acestea trebuie să servească drept principiu de modelare: cât costă? la ce servesc?

Exemple de activități:
- funcția logistică: aprovizionarea, recepția livrărilor, furnizarea atelierelor, livrarea;
- funcția cumpărări: referențierea furnizorilor, actualizarea fişierului furnizori, înregistrarea comenzilor, relansarea furnizorilor;
- funcția plăți: aducerea la zi a fişierului personalului, pregătirea buletinelor de salarii;
- funcția comercială: asigurarea expediției, service după vânzări, examinarea condițiilor de credit solicitate de client, vizitarea en-grosiştilor, angajarea prospectelor;
- funcția facturare şi contabilitate clienți: facturare relansare clienți, înregistrarea reglementărilor.

Exemplu. Procesul tradițional de gestiune a calității constă în verificarea că probabilitatea că un produs defectuos să fie vândut nu depăşeşte un prag prestabilit şi eventual că, pentru produsele defectuoase, intervenția după vânzare corespunde anumitor criterii de performanță (costuri, termene). Acest proces de gestiune a calității corelează activități cum ar fi: inspectarea aprovizionărilor, recepția, inspectarea loturilor de produse semifinite şi finite, retuşuri, gestiunea rebuturilor, intervenția după vânzare, returnarea la uzină a produselor defectuoase vândute, reparația sau schimbarea, noua livrare către client. În privința unui lanț de activități, ale unui proces pentru care trebuie să examinăm costurile de ansamblu pentru a constata un alt mod de gestiune a calității ceea ce ar putea, spre exemplu, să reducă costul total.

Pe această linie, se defineşte costul de obținere a calității (COQ), considerat ansamblul costurilor care sunt angajate în rațiunea existenței sau posibilitatea de existență a slabei calități. Ele cuprind costuri:
- de prevenire;
- de identificare (angajate pentru a împiedica un produs să continue procesul de la acest stadiu al defectării sale şi pentru a împiedica să fie livrat clientului);
- tratamentul calității defectuoase, care diferă după ce defecțiunea este detectată înainte sau după vânzare (majoritatea studiilor consideră că în demersul tradițional aceste costuri reprezintă cel puțin 25% din cifra de afaceri).

Căutarea calității totale este orientată potrivit ipotezei că reducerea costurilor de tratare şi identificare este mai mare decât creşterea costurilor de prevenire.

Se observă, pe un astfel de exemplu, importanța de a nu realiza în contabilitatea de gestiune un calcul al costurilor privind numai produsele, ci o identificare a costului activităților și proceselor pe care le solicită. Adoptând acest punct de vedere, se va considera că prețul propus de un furnizor nu este decât un element al costului procesului de aprovizionare, ceea ce poate conduce la ideea că furnizorul cel mai scump oferă o garanție de calitate, dispensând întreprinderea să mai efectueze diverse operații de control la recepție. Noțiunea de costuri ascunse (Savall și Zardet, 1989) este legată de o astfel de abordare. Ea arată că disfuncționalitățile induse de costuri cel mai adesea indirecte (difuzarea în organizație, prin intermediul lanțului de activități afectate) și fără sesizarea contabilă specifică, cel puțin în sistemele clasice (este cazul costurilor de oportunitate privind nonproducția). Noțiunea de activitate este relativă și, pentru acest motiv, se vorbește în mod sistematic de „procese" deoarece o activitate este un proces de sarcini. Cum să construiești carta activităților și proceselor utilă managementului, când lipsa listei entităților nu reprezintă o informație? De alegerea respectivă depinde vizibilitatea anumitor costuri.

Exemplu. Dacă activitatea „Revizia vehiculelor vânzătorilor" este asimilată unui proces numit „Asigurarea prezenței comerciale pe lângă marii clienți", se va stabili cât costă această politică. Dacă ne mulțumim cu asimilarea procesului numit „Întreținerea parcului de vehicule" ne vom putea gândi dacă colaborările acestui proces nu sunt preferabile, ceea ce reprezintă o bună întrebare, dar se va pierde din vedere că nu este un sfârșit în sine.

La întocmirea acestei carte a proceselor, Johnson (1992, p.138) arată ceea ce nu trebuie făcut în privința lui General Electric, care a fost un pionier al demersului pe bază de activități: „Nu există nici o rațiune ca acest instrument, analiza costurilor pe activități, să conducă General Electric și nu o altă societate americană pe drumul stabilit după 1975 să-i concureze întreprinderile japoneze Toshiba, Toyota, Hitachi și altele. Aceste instrumente de gestiune bazate pe activități nu ar genera carte de procese, dacă nu ar fi fost niciodată orientate spre clienți și nu ar fi făcut să circule de la bază spre vârf idei capabile să ducă la o ameliorare continuă a proceselor."

Managementul pe bază de procese prezintă trei principii fundamentale:

- scoate în evidență cauzele declanșării activităților (sunt calificate drept inductori);

- corelează activitățile la prestarea percepută de client pentru identificarea rolurilor în oferta întreprinderii și valoarea lor pentru client;

- motivează actorii pentru ameliorarea performanţelor proceselor.

Dar cum să identificăm perimetrul activităţilor de înregistrat în contabilitate? Trebuie să decizi între două restricţii.

Pe de o parte, activitatea este instrumentul de alocare a costurilor la produse-clienţi etc. În acest sens, ea nu este decât o secvenţă în lanţul de calcule care vizează corelarea costurilor cu finalităţile. Pentru a limita costul sistemului contabil, lista activităţilor utilă identificării trebuie să fie cât mai scurtă posibil, cu perimetrul cât mai larg posibil. Vom vedea în 2.3. că aceste regrupări de sarcini, respectiv de costuri elementare prezintă criterii de omogenitate. Această restricţie interzice tratarea globală a cheltuielilor privind „macroactivităţile" sau procesele de „fabricaţie", „distribuţie," „cercetare".

Pe de altă parte şi în fond mai importantă, activitatea este obiect de decizie: organizarea, modurile de funcţionare solicită alegeri; ea nu este un simplu releu comod pentru calcularea costurilor produselor, ci mai mult un obiect central al analizei costurilor şi performanţelor întreprinderii. În acest sens, cea mai simplă activitate elementară, căreia trebuie să-i cunoaştem costul, este aceea prin care nu se are în vedere rediscutarea mijloacelor alocate şi nici a modalităţilor tehnice de funcţionare.

Alegerea dintre cele două restricţii depinde de natura informaţiei căutate, inclusiv de alegerea organizaţiei.

Exemplu. Într-o universitate, se doreşte cunoaşterea costurilor diferitelor formaţii.

Ne imaginăm mai întâi că două persoane asigură integralitatea lucrărilor de logistică necesare unei formaţii A şi nu lucrează decât în serviciul acesteia. Această entitate produce un proces „de gestiune a formaţiei A", care ar putea fi analizat pe activităţi cum sunt: pregătirea examenelor şi comisiile, operaţiuni de recrutări, gestiunea materialelor policopiate. Dar un astfel de detaliu nu este necesar pentru cunoaşterea costului formaţiei în cauză. El nu ar fi util decât dacă s-ar avea în vedere restructurarea anumitor lucrări, spre exemplu, încredinţându-le în parte unui prestator exterior care le-ar factura. Sau dacă se supun unei reglementări care ar solicita justificarea prin costul drepturilor de înscriere cerute studenţilor pentru a fi candidaţi ai acestei formaţii; atunci ar trebui identificată activitatea „gestiunea recrutării" pentru a-i determina costul.

Presupunem acum că universitatea a ales o altă structură, un serviciu care se ocupă de ansamblul operaţiilor de recrutare (activitate de „recrutare"), un alt ansamblu de operaţii „de gestiune a materialelor policopiate" etc. Este necesară acum carta activităţilor deoarece, pentru a cunoaşte cât costă formaţia A, trebuie identificat care este consumul fiecărei activităţi.

Pentru fixarea unei metodologii de identificare a activităţilor, se pot sugera următoarele principii:

- limitarea noţiunii de activitate la un ansamblu de sarcini

complementare, efectuate de o persoană sau de o echipă identificabilă *într-o aceeaşi entitate*, în scopul de a păstra o legătură între gestiunea activităţii şi centrul de responsabilitate (dat fiind că această persoană sau echipă pot fi implicate în mai multe activităţi);

- această primă analiză conduce la o listă considerată restricţie de omogenitate a costurilor, examinată mai departe care poate obliga, cu toate acestea, la o revedere în scopul modelării costurilor;

- această primă analiză poate conduce la o listă pe care managementul va decide să o delimiteze mai fin pentru nevoile unei cercetări specifice de informare. O organizare a muncii care nu se bazează pe diviziunea lui Taylor conferă adevărate procese unei echipe. Se pot aminti activităţile încredinţate în acest caz unei singure echipe care constituie baza cartografierii. Aceste procese ascund grupurile de sarcini elementare care pot fi utile identificării cunoaşterii costurilor într-o perspectivă de reorganizare.

1.3. Produsele consumă activități

Un produs este rezultatul unui ansamblu de procese, constituite din activități complementare, care asigură concepţia produsului, fabricarea, vânzarea, urmărirea şi apoi după vânzare, gestiunea lucrărilor administrative pe care le antrenează. Toate acestea în sensul că pentru a acţiona asupra costului unui produs, trebuie acţionat asupra costului activităţilor pe care le consumă. Această acţiune nu poate fi întreprinsă decât dacă activităţile sunt conduse sub autoritatea unui *responsabil* identificat şi care este posibil să cunoască *performanţa* pe care o aşteaptă clienţii săi interni şi externi de la ele, precum şi cauzele care le declanşează. Adesea, înainte de a ajunge produsul pe piaţă, trebuie cunoscute mecanismele care determină costurile activităţilor. Aşa cum s-a menţionat, mai ales în industria automobilelor, alegerile efectuate în primul an de la conceperea unui nou model determină în mod ireversibil costurile activităţilor cheie, respectiv costul produsului.

Contabilitatea de gestiune are obligaţia de a corela cei trei poli:

- să calculeze costurile produselor;

- să le coreleze aceste costuri cu activităţile, deoarece asupra lor se poate acţiona;

- şi să coreleze în permanenţă activităţile şi responsabilităţile, deoarece persoanele identificate trebuie să aibă drept atribuţii acţiunile de condus.

Tradiţia franceză a supraestimat obiectivul de cunoaştere a costurilor complete ale produselor (numite *prix de revient* – preţ de revenire), printre cele pe care contabilitatea de gestiune le poate urmări. Fenomenul este normal într-o ţară în care cartelizarea, sarcinile de stat mai ales în fixarea preţurilor de vânzare sunt departe de o adevărată economie de piaţă. Fără a nega totuşi interesul de cunoaştere a costului complet al unui produs atunci când se acţionează asupra lui (adesea, înainte de lansare), trebuie subliniat că lucrări recente ale istoriei afacerilor arată că obiectul iniţial al contabilităţii de gestiune pare să nu fi fost cunoaşterea costului produselor, ci mai curând al celor câteva operaţiuni critice pentru succesul întreprinderii. O misiune a experţilor contabili francezi trimisă în SUA în aprilie 1951, după vizitarea a şaptezeci şi cinci mari întreprinderi şi universităţi americane în cadrul Planului Marshall (misiuni de productivitate), conchidea că obiectul principal al contabilităţii de gestiune a acestor întreprinderi era de a ajuta conducătorii să stăpânească costurile şi să creeze o stare de spirit care să permită această stăpânire, cunoaşterea costurilor unitare ale produselor părând de importanţă secundară: „Metoda costului complet real concepută în Franţa este puţin utilizată şi cunoscută sub denumirea „metoda istorică” prezintă un anumit caracter peiorativ în limbajul oamenilor de afaceri obişnuiţi să controleze zilnic randamentul colaboratorilor.” (OEC, 1952).

Pentru a administra mai bine costul unui produs, trebuie identificate aceste corelări dintre resurse, activităţi şi produse şi să se acţioneze asupra cauzelor costurilor activităţilor. Nu există nici o ambiguitate: cunoaşterea costurilor unui produs nu mai este suficientă, şi nici un scop în sine pentru gestionar. Aşa cum notează Johnson, într-o formulă puţin provocatoare: „Nu se administrează costuri. Se pot administra numai activităţi care cauzează costuri.” În astfel de condiţii, contabilitatea de gestiune trebuie să poată cunoaşte cât va costa, costă şi a costat un astfel de produs, şi respectiv:

- ce consecinţă va avea, are şi a avut o astfel de alegere asupra costului total al unui produs?

- care sunt costurile care se vor angaja, angajează şi au angajat diferitele entităţi care formează organizaţia, diferitele centre de responsabilitate identificabile în întreprindere?

- pentru un produs şi o organizaţie date, care sunt legile economice care explică acele comportamente ale costurilor?

2. Alocarea costurilor

2.1. Calculul costurilor entităţilor

În acest stadiu al analizei, obiectul nu este de a căuta care sunt, în total, costurile care provoacă existenţa şi funcţionarea oricărui centru de responsabilitate. El se referă numai la identificarea consumurilor efectuate *la propriu* de fiecare din entităţile identificate în reţeaua de analiză. Această diferenţă trebuie să fie subliniată.

Exemplu. Dacă dorim să ştim cât costă întreprinderea, faptul de a asigura ea însăşi mentenanţa instalaţiilor de încălzire, va trebui să ţinem seama de faptul că această activitate induce alte activităţi, spre exemplu, în cadrul departamentului Gestiunea resurselor umane: gestiunea administrativă a personalului de mentenanţă. În consecinţă, ar trebui căutată identificarea costurilor activităţilor induse de existenţa serviciului de mentenanţă. Aceasta face parte din calcululele costurilor activităţilor, privind „trasarea" sau anticiparea lor, urmărind legăturile dintre ele.

În stadiul în care ne aflăm, obiectivul este mult mai modest: pregătirea informaţiei în aşa fel încât asemenea analize să poată fi efectuate.

Prima etapă este cunoaşterea costurilor proprii fiecărei entităţi. Nu este simplu de cunoscut costurile entităţilor pentru care, în condiţiile unei baze de date, în care este identificat consumatorul fiecărei resurse. Adesea dificultăţile survin deoarece o informaţie atât de fină nu există şi consumurile sunt „indirecte" faţă de entităţi.

Exemplu. Un caz clasic este acela al cheltuielilor de telefon şi electricitate. Dacă întreprinderea nu dispune decât de un contor unic simplu, ea se află în incapacitatea de a cunoaşte consumurile elementare. Dacă ea reglează o factură globală, ea nu dispune de informaţia dorită. Dar dacă sistemul instalat permite identificarea numărului de unităţi consumate de fiecare terminal, acesta poate servi la retratarea informaţiei globale şi calcularea consumurilor entităţilor.

În faţa unei asemenea dificultăţi, există trei soluţii:

- utilizarea unor chei de repartiţie;
- renunţarea la imputarea anumitor cheltuieli entităţilor, respectiv activităţilor şi produselor.

2.1.1. Ameliorarea informației

Pentru ameliorarea informației se pot utiliza în anumite cazuri noi proceduri de sesizare. Dar în altele, cum sunt investițiile, rămân singura soluție.

2.1.1.1. Acțiunea asupra procedurilor de sesizare poate consta într-o modificare a codificării care permite identificarea informației sau instaurarea modalităților birocratice.

> *Exemplu.* Un serviciu gestionar livrează furnituri pe baza unei comenzi și dispune astfel de informația utilă pentru cunoașterea utilizatorilor. El va ajunge să colecteze această informație pentru a urmări consumurile.

Dar se poate acționa și prin facturări interne, care se bazează pe prețuri de cesiune internă.

> *Exemplu.* Un serviciu informatic, un atelier de reparații pot factura intervențiile lor la „clienții" interni, ceea ce reprezintă un alt mod de urmărire a costurilor.

Acest procedeu este folosit atunci când este vorba de cunoașterea costurilor, de influențarea comportamentelor, mai ales prin măsurarea performanțelor bazate pe relații client-furnizor în cadrul întreprinderii, punând în situație de concurență un serviciu intern cu un prestator exterior. Poate fi vorba de crearea în aceeași întreprindere a unei logici de piață.

2.1.1.2. Totuși, anumite consumuri nu pot fi urmărite sau administrate nici prin proceduri de sesizare, nici prin sisteme de facturare internă, ținând seama mai ales de particularitățile tehnice. Soluția poate fi atunci investiția.

> *Exemplu.* Investiția este soluția cea mai corespunzătoare dacă întreprinderea dorește să-și cunoască mai bine cheltuielile de telefon și electricitate. O echipă modernizată este gata să furnizeze informații precise privind cheltuielile telefonice.

Oportunitatea investiției care consumă resurse este de a evalua. Ea este legată de oportunitatea ameliorării sesizării, care poate mai mult sau mai puțin facil să identifice, fie deoarece costul propriu este rău înțeles, fie pentru că progresele pe care ea le-ar putea aduce sunt necunoscute.

Se întâlnesc şi situaţii în care sesizarea precisă a consumurilor elementare nu este posibilă, chiar prin angajarea de cheltuieli noi pentru a ameliora, sau nu ar fi posibil decât prin dereglarea funcţionării întreprinderii. În toate aceste cazuri, rămâne de ales între două soluţii: recurgerea la imputări entităţilor prin intermediul cheilor de repartizare sau prin renunţarea la imputare.

2.1.2. Recurgerea la cheile de repartizare („resources drivers")

Dacă se optează pentru imputarea cheltuielilor entităţilor, trebuie determinată o cheie de repartizare coerentă, în concordanţă cu legea economică aplicată costurilor respective. Ceea ce determină particularitatea cheilor de repartizare, este caracterul lor succesiv, necesitatea aproximativă, fiind soluţii provizorii. Ele se folosesc în lipsa unei informaţii complete la cost rezonabil; se caută atunci o soluţie de înlocuire care permite imputarea sumelor în raport acceptabil cu fluxurile reale consumate, prin definiţie necunoscute.

Exemplu. Reluăm cazul cheltuielilor de telefon pentru a preciza acest aspect important. Cheltuielile în afara abonamentului corespund unei legi economice care le explică prin numărul de unităţi consumate. Dacă se cunoaşte numărul de unităţi pe care le consumă fiecare entitate a întreprinderii nu mai suntem în situaţia unei repartizări prin intermediul unei chei, deoarece a) cunoaştem legea economică a costului; b) dispunem de o informaţie completă asupra variabilei de care acesta depinde. Repartiţia prin intermediul unei chei nu intervine decât dacă informaţia completă nu este disponibilă. Se va defini atunci o variabilă care să fie a) măsurabilă, altfel nici o repartizare nu este posibilă; b) în corelaţie cu variabila care explică aceste costuri (în numerar, impulsurile telefonice). Dacă, spre exemplu, se procedează la o repartizare de cheltuieli telefonice la prorata efectivelor, se presupune că există o strânsă relaţie liniară între efectivele unei entităţi şi cheltuielile telefonice, ceea ce implică ipoteza (îndrăzneaţă) a unor obiceiuri identice între utilizatori diferiţi, cum sunt cei care se ocupă de marketing sau cercetătorii în materie de utilizare a telefonului. O repartizare la prorata numărului de terminale telefonice presupune că cheltuiala pe terminal este puţin diferită de la o entitate la alta.

2.1.3. Trebuie utilizate cheile de repartizare sau să se renunţe la imputarea cheltuielilor?

În spiritul descoperirii unor chei de repartizare acceptabile, întreprinderea se întrebă asupra oportunităţii repartizării anumitor cheltuieli. Este util să se pună o asemenea întrebare, chiar dacă existenţa acestor chei presupune aici o altă dimensiune.

Orice imputare constituie un mesaj. Anthony (1957) a prezentat un exemplu special ilustrativ.

Exemplu. Există cel puţin o duzină de modalităţi de imputare a costurilor unui serviciu de mentenanţă unor multiple ateliere utilizatori, şi fiecare dintre ele adresează un „mesaj" diferit responsabililor acestor ateliere, asupra modului în care ei trebuie să aibă în vedere responsabilităţile în privinţa mentenanţei:

Metoda nr. 1: să nu se impute nici un cost de mentenanţă utilizatorilor.

Mesajul: Responsabilul atelierului nu are nici o responsabilitate în privinţa costurilor de mentenanţă. El solicită departamentului, respectiv să efectueze munca pe care o apreciază necesară: departamentul de mentenanţă este cel care îşi asumă responsabilitatea. El este în mod implicit responsabil de starea echipamentului.

Metoda nr. 2: imputarea costurilor de mentenanţă atelierelor pe baza orelor mâinii de lucru directe ale fiecăruia.

Mesajul: Costurile de mentenanţă sunt apreciate proporţionale cu activitatea uzinei dar responsabilii atelierelor nu au responsabilitatea directă a lucrărilor de mentenanţă, cei care determină poziţia departamentului de mentenanţă. Apare strădiunţa de a suporta de la fiecare o parte cât mai justă din costuri.[a)]

Metoda nr. 3: imputarea fiecărui atelier a unei sume forfetară pentru fiecare tip de intervenţie de mentenanţă.

Mesajul: Responsabilul de atelier răspunde de situaţiile care cauzează nevoia de intervenţie a mentenanţei considerate defecţiuni de maşină. Departamentul este responsabil al costului prestării. Şeful de atelier nu poate fi pus în discuţie în privinţa eficienţei cu care lucrătorii de mentenanţă acţionează, în consecinţă suma costului prestabilit va fi imputată după un barem, oricare ar fi costul real al intervenţiei.

Metoda nr. 4: imputarea fiecărui atelier a orelor reale de mentenanţă evaluate la o rată orară prestabilită.

Mesajul: Şeful de atelier este responsabil atât de cauzele intervenţiei cât şi de timpul aferent. Se presupune că el poate dirija munca lucrătorilor de mentenanţă. În anumite cazuri, el poate avea posibilitatea să facă apel la o întreprindere exterioară dacă apreciază că aceasta va fi mai performantă decât departamentul intern.

a) Rămânem sceptici faţă de această interpretare.

Obiectivul de cunoaştere, urmărit în mod legitim într-o fază de diagnostic preparator acţiunii, incită la imputarea sistematică a costurilor: este normal să se urmărească identificarea a ceea ce costă direct şi indirect obiectul calculului (centru, produs, activitate). Dar soluţia tehnică (repartizarea cheltuielilor) pentru îndeplinirea acestui obiectiv cognitiv comportă o altă dimensiune: orientarea comportamentelor. Se instaurează o regulă: actorii vor lua atitudine. Nu este demonstrat că imputarea sistematică a costurilor constituie un bun mod de ameliorare a competenţei tehnice. Imputarea, eventual prin intermediul facturărilor interne nu ameliorează într-adevăr stăpânirea resurselor decât în condiţiile:

- ea face cunoscută mai bine legătura dintre consumurile de resurse şi contrapartida obţinută, în sensul că acela care suportă costul poate fi conştient de eficienţa şi eficacitatea sa;

- cel care suportă costul poate acţiona. Aceasta presupune că acela

care cheltuieşte decide sau poate acţiona asupra celui care declanşează consumul. O astfel de ipoteză este adesea falsă, aşa cum s-a observat în privinţa principiului controlabilităţii în paragraful 4 din capitolul 1;

- cel care suportă costul poate acţiona asupra acestuia sau asupra faptului de declanşare şi nu numai asupra unei chei de repartizare, ceea ce ar permite să se mulţumească cu orientarea spre alte aspecte decât un cost care există şi prezintă uneori nivele sporite;

- cel care suportă costul are interesul să acţioneze, ceea ce pune în discuţie sistemul de mobilizare şi evaluare a performanţelor utilizat în întreprindere.

Exemplu. Repartizarea cheltuielilor cu căldura între toate entităţile întreprinderii nu este în mod obligatoriu cel mai bun mod de a obţine economii de energie.

Enumerarea acestor condiţii este suficientă pentru a percepe ceea ce poate constitui o contradicţie între obiectul de identificare a costurilor pe cât posibil de complete datorită cheilor de repartizare (obiectiv de cunoaştere) şi condiţiile unei bune conduceri deconcentrată (obiectiv de influenţă asupra comportamentelor). Se observă astfel utilitatea diversificării informaţiei în conformitate cu acţiunea de a oferi decidentului central elemente de reflecţie care îi orientează alegerile sau prin care se emit semnale în intenţia altor responsabili. Se poate conchide provizoriu (se va reveni la capitolul 7) că stăpânirea costurilor presupune două condiţii:

- cunoaşterea dinamicii, respectiv identificarea cauzelor costurilor pe termen lung şi a legilor economice care explică nivelul lor pe termen scurt;

- aplicarea unor dispozitive incitante care declanşează acţiunile specifice asupra factorilor care determină costurile.

2.2. Calculul costurilor activităţilor

Principiile generale care vor fi expuse sunt transpozabile: dacă entitatea nu exercită decât o singură activitate, există redundanţa cu etapa precedentă. Dacă ea exercită mai multe activităţi, trebuie organizată o sesizare care identifică activitatea pentru care este consumată fiecare dintre resursele entităţii.

Cazul este destul de simplu dacă entitatea este organizată în modalitatea de a consacra mijloace specifice fiecăreia dintre activităţi pentru care se doreşte identificarea costului.

Exemplu. În cadrul serviciilor administrative ale unei şcoli, două persoane nu se consacră decât activităţii „gestiunea concursurilor", în timp ce alte trei nu intervin decât pentru activitatea „administrarea şcolarităţii din primul an".

În schimb, dacă mijloacele comune sunt împărţite pe mai multe activităţi, situaţia este delicată.

Exemplul 1. Activităţile vânzătorilor pot fi: „vizitarea clienţilor obişnuiţi", „demarcarea clienţilor potenţiali", „redactarea dării de seamă săptămânale", „formarea noilor angajaţi", „participarea la previziunea trimestrială a vânzărilor semestriale". Toate aceste activităţi sunt efectuate de fiecare vânzător. El trebuie să identifice timpul pe care îl consacră fiecăreia.

Exemplul 2. Serviciul de mentenanţă şi întreţinere poate exercita activităţile următoare, comune ansamblului personalului: „inspecţia lunară a utilajului A", „mentenanţa pieselor X aferente utilajelor B pe durata celor 200 de ore de utilizare", „intervenţii de depanare".

Se revine atunci la discuţia de la 2.1.2. legată de cheile de repartizare. Schimbările din organizaţie, respectiv trecerea la mijloace specializate sau sesizarea sistematică a datelor aduc informaţia care lipseşte, dar aceste soluţii au un cost care le poate face inaplicabile; pierderea de sinergie prin specializarea de persoane, conduce la imposibilitatea de a măsura timpii consacraţi fiecărei activităţi la care participă. Recurgerea la facturări interne poate constitui un instrument uşor de folosit. Dacă astfel de soluţii trebuie excluse, recurgerea la o cheie de repartizare, adesea pe baza unei estimări declarative, este singura în care se poate avea în vedere, cu marjele de eroare care pot apare.

Noţiunea de cheie de repartizare nu este legată de metode perimate. Promotorii ABC, preocupaţi să dispună de o informaţie mai fină asupra costurilor, s-au confruntat rapid cu dificultatea amintită. Astfel, Brimson (1991) preconizează chei de repartizare revoluţionare pe tip de resurse (tabelul 2.1.).

Tabelul 2.1. – Chei de repartizare după Brimson

Factor de producţie	Cheie de repartizare
Personal	Timp
Tehnologie	Ore maşină
Localuri	Metri pătraţi
Electricitate	Kilowaţi oră

Sursa: Brimson (1991).

2.3. Calculul costului produselor (sau altor „consumatori de activități")

Un produs poate fi singurul consumator al unei activități sau al unei resurse (materie primă, timp de lucru, timp de maşină), care pentru el este „directă". În acest caz, nu există altă dificultate de rezolvat decât alocarea costului de organizare a unui sistem de sesizare pentru a „capta" informația privind consumul care survine (nu uităm niciodată că în contabilitatea de gestiune, informația nu este un fapt de natură, ea nu este disponibilă decât dacă s-a prevăzut sesizarea).

> *Exemplu.* Printre formaţiile universităţii, numai filiera F organizează un concurs. Costul activităţii „gestiunea concursului" este repartizat lui F.

Adevărata dificultate apare atunci când o activitate este consumată de mai multe produse între care se doreşte alocarea costului acestora.

> *Exemplu.* Şcoala propune trei filiere şi costul activităţii „gestiunea concursurilor" care mobilizează în permanenţă două persoane este repartizată între cele trei filiere.

2.3.1. Un principiu simplu

Principiul reținut de toate sistemele de contabilitate de gestiune constă în *măsurarea producției activității* (cea a entității dacă se practică o singură activitate) *prin intermediul unei unități simple numită „unitate de lucru"* sau elementară. Unitatea de lucru este proprie fiecărei activități. Ea poate servi drept bază repartizării costului activității între produsele care o consumă, dacă este posibil de a stabili câte unități de lucru consumă fiecare produs. Calculul este atunci foarte simplu.

> *Exemplu.* Presupunem că se exprimă producţia activităţii „gestiunea concursurilor" prin numerele de înscriere tratate (unitate de lucru). Va fi uşor de măsurat câte înscrieri la concurs „intrări directe" a generat cât consumă activitatea „gestiunea concursurilor". O simplă regulă permite imputarea costului acestei activităţi diferiţilor „consumatori" în calitate de „intrări directe".
>
> Presupunem că activitatea „gestiunea concursurilor" costă 60 000 € pe an şi că tratează 6 000 de înscrieri pe an; unitatea sa de lucru, înscrierea, costă 10 €. Considerat „intrare directă" concursul a atras 1850 de înscrişi. Acestuia i se va aloca un cost de 18 500 €.

Dar această soluție nu este acceptabilă decât dacă unitatea de lucru explică în sens static variația costurilor activității, dacă ea o modelează

statistic. *O bună unitate de lucru este aceea pentru care este observată o corelație satisfăcătoare cu costul activității.* Vom spune atunci că aceste costuri ale activității sunt „omogene" în raport cu unitatea de lucru. Criteriul de corelație poate să nu fie suficient totuşi aşa cum se arată în anexa 2.

2.3.2. Restricția fundamentală de omogenitate a costurilor activității

Activitatea este formată din sarcini elementare regrupate deoarece sunt complementare şi corespund unei finalități comune. Fiecare sarcină consumă costuri. Costurile activității sunt omogene dacă formează un ansamblu stabil şi solidar deoarece:

- de fiecare dată când activitatea este declanşată, sarcinile elementare pe care le comportă sunt toate efectuate;

- fiecare din aceste sarcini este efectuată în mod stabil.

Vom studia această noțiune fundamentală pe un exemplu.

Exemplu. Presupunem că un atelier efectuează sarcinile următoare:
- sarcina a: decuparea tolelor;
- sarcina b: pliajul;
- sarcina c: găurirea;
- sarcina d: fixarea piesei de întărire;
- sarcina e: controlul de conformitate.

Fiecare din aceste sarcini consumă resurse: muncă, timp de maşină, materiale, furnituri. Trebuie identificate costurile proprii fiecărei sarcini din rețeaua contabilă – ceea ce ar fi costisitor – sau ele se mai pot trata mai global ca o activitate unică?

Dacă, oricare ar fi piesele care se fabrică, atelierul efectuează întotdeauna aceste cinci sarcini şi *dacă ele sunt efectuate în mod constant,* formează un ansamblu omogen. Pentru simplificare, se pot trata în bloc. Într-un astfel de caz (conform anexei 1):

- sarcina *a* induce sarcina *b*, care induce *c* etc.;

- *a, b, c,* odată declanşate, sunt efectuate în mod constant.

O unitate monetară cheltuită pentru sarcina a (decupare) determină întotdeauna o cheltuială de X unități monetare în b (pliaj), de y în c (găurire) şi în aşa fel că aceste consumuri formează un compozit, stabil – în sensul că sarcina a solicită spre exemplu 1 oră maşină pentru 0,75 ore de lucru şi consumul de 15 m² materiale. Astfel, pentru o oră maşină de decupat se va consuma 0,75 ore mână de lucru în decupaj, dar şi timpul mânii de lucru şi de maşină în proporție stabilă între timpul de maşină în decupaj şi

ansamblul costurilor. Cele cinci sarcini formează o activitate cu costuri omogene.

Se poate verifica. Presupunem că se pot calcula consumurile elementare (tabel 2.2.) pentru fiecare din cele două producţii X şi Y asigurate de activitate.

Tabelul 2.2. – Consumuri elementare de sarcini omogene

Sarcina	Timp de lucru (ore)		Timp de lucru (ore)		Consum de furnituri (litri)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
a	0,2	0,28	0,15	0,21	3	4,2
b	0,8	1,12	0,6	0,84	12	16,8
c	0,36	0,504	0,27	0,378	0	0
d	0,48	0,672	0,36	0,504	7,2	10,08
e	0,12	0,168	0,09	0,126	1,8	2,52

Se observă că, oricare ar fi piesa lucrată, proporţiile dintre consumuri şi resurse sunt stabile (echiproporţionalite). Acest aspect este evident dacă, spre exemplu, se reduce numărul de ore de lucru în sarcina a (tabelul 2.3.).

Aceste sarcini formează astfel o activitate omogenă. Ele pot fi globalizate şi tratate în bloc. Presupunem costurile unitare din tabelul 2.4. şi că se fabrică 1000 de piese din fiecare categorie. Prin calculul direct, sarcină cu sarcină, se obţine acelaşi rezultat ca şi prin calculul global, care utilizează ora de lucru în decupaj (tabelele 2.5. şi 2.6.). Ne putem dispensa de cunoaşterea costurilor individuale ale celor cinci sarcini a, b, c, d şi e. Est suficientă sesizarea unui singur cost de ansamblu (activitatea) cu costuri omogene pe care acestea le formează şi imputarea lor produselor conform proratei timpului de lucru în decupaj. Dacă activitatea (a+b+c+d+e)este singura din atelier se va putea organiza sesizarea globală a consumurilor atelierului şi cea a timpilor de maşină în sarcina a, ceea ce este mai puţin complex decât sesizarea datelor complete ale celor cinci sarcini.

Tabel 2.3. – Consumurile proporţionale cu ora de lucru în sarcină care demonstrează omogenitatea sarcinilor

Sarcina	Timp de lucru (ore)		Timp de lucru (ore)		Consum de furnituri (litri)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
a	1	1	0,75	0,75	15	15
b	4	4	3	3	60	60
c	1,8	1,8	1,35	1,35	0	0
d	2,4	2,4	1,8	1,8	36	36
e	0,6	0,6	0,45	0,45	9	9

Tabel 2.4. – Costuri unitare

Costuri unitare	Ore de lucru	Ore de maşină	Litri de furnituri
a	250	670	1 200
b	230	1 240	330
c	265	550	0
d	180	340	90
e	200	120	400

În astfel de condiţii, atelierul poate fi considerat „secţie omogenă". Planurile Contabile Generale au preconizat metoda „secţiilor omogene", dezvoltată de Rimailho la CEGOS în anii 30. Ea se bazează pe aceleaşi principii generale asemănătoare cu cele expuse, dar ea delimitează întreprinderea în entităţi numite „secţii" sau „secţii de atelier" ori „centre de analiză"[1] (care sunt adesea părţi de ateliere sau de servicii) care efectuează o singură activitate omogenă. O secţiune, care nu efectuează decât o activitate, este dotată cu o unitate de lucru. Această metodă nu este pertinentă decât în anumite tipuri de organizaţii (vezi 3.1.) şi aceasta a contribuit la influenţa limitată a PCG în toate ediţiile, în domeniul contabilităţii de gestiune. Demersul ABC reţinut pentru această expunere, este mai general: el face apel numai la noţiunea de activitate, fără să presupună că ea întreţine o legătură specială cu decuparea în entităţi. Această legătură depinde mai ales de tehnologie (3.1.).

Tabel 2.5. – Calculul direct sarcină

Sarcina	Timp de lucru (cost total)		Timp de lucru (cost total)		Consumuri de furnituri (cost total)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
a	50 000	70 000	100 500	140 700	3 600 000	5 040 000
b	184 000	257 600	744 000	1 041 600	3 960 000	5 544 000
c	95 400	133 560	148 500	207 900	0	0
d	86 400	120 960	122 400	171 360	648 000	907 200
e	24 000	33 600	10 800	15 120	720 000	1 008 000
Total	439 800	651 720	1126 200	1 576 680	8 928 000	12 499 200

[1] Pentru a fi precişi: PCG 1982 delimita întreprinderea în „centre de analiză" ce corespundeau entităţilor elementare din organigramă, apoi le scinda în „secţiuni" dacă astfel de entităţi asigurau mai multe activităţi şi nu corespundeau, în consecinţă, unui perimetru de costuri omogene. Pentru Rimailho, secţiunea era la originea unei „echipe autonome şi solidare". El este cel care a lansat această denumire cu conotaţie militară, de „secţiune" – un grup de 30-40 de oameni comandat de un locotenent, pentru militari... Conotaţia organizaţională care rezultă nu a ajutat fără îndoială metoda să supravieţuiască în post-taylorism...

Tabel 2.6. – Calculul de utilizează ora de lucru a sarcinii (decupaj) drept unitate de lucru

	Analizând sarcinile		Globalizându-le
	Pentru confecționarea lui X	**Pentru confecționarea lui Y**	**Cost total**
Costul total al activității	10 494 000	14 691 600	25 185 600
Număr ore decupaj	200	280	480
Costul unității de lucru ora pentru a	52 470	52 470	52 470
	Ore pentru X		200
	Costul lui X		10 494 000
	Ore pentru Y		280
	Costul lui Y		14 691 600

Revenind la exemplu, se remarcă posibilitatea alegerii multor altor unități de lucru în rațiunea constanței diferitelor raporturi dintre costurile elementare. Se va reține cea mai comodă de sesizat, cantitatea uneia dintre piese deoarece constanța proporțiilor dă o piesă Y echivalentă cu 14 691/10 494 = 1,4 X. Se verifică corectitudinea acestui calcul, Y fiind convertiți în 1,4 X, ținând seama de echiproporționalități (tabelul 2.7.).

Tabel 2.7. – Calculul care utilizează cantitatea X drept unitate de lucru

Costul total al activității		25 185 600
Numărul de unități de lucru		
	X	1 000
	Y=1,4X	1 400
	Total	2 400
Costul pe unitate de lucru		10 494
Costul lui X		10 494
Costul lui Y		14 691,6

Tabel 2.8. – Exemplu de sarcini care nu formează un ansamblu omogen

Sarcina	Timp de lucru (ore)		Timp de lucru (ore)		Consum de furnituri (litri)	
	Pentru piesa X	**Pentru piesa Y**	**Pentru piesa X**	**Pentru piesa Y**	**Pentru piesa X**	**Pentru piesa Y**
A	0,2	0,28	0,15	0,21	3	1,2
B	0,8	1,12	0,6	1,47	12	4,8
C	0,36	0,504	0,27	0,378	0	0
D	0,48	0,672	0,36	0,84	7,2	2,88
E	0,12	0,168	0,09	0,126	1,8	0,72

Datele din tabelul 2.8. nu formează un ansamblu omogen, oricare ar fi piesa tratată (se verifică în tabelul 2.9.). Calculul (tabelul 2.10.) care tratează în bloc sarcinile elementare ar conduce la un rezultat eronat (exemplu: X este evaluat la 7 147 100 în loc de 10 494 000).

Tabel 2.9. – Constatarea nerespectării regulii de echiproporționalitate (referința aleasă: ora de lucru pentru sarcina A)

Sarcina	Timp de lucru (ore)		Timp de lucru (ore)		Consum de furnituri (litri)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
A	1	1	0,75	0,75	15	4,29
B	4	4	3	5,25	60	17,14
C	1,8	1,8	1,35	1,35	0	0
D	2,4	2,4	1,8	3	36	10,29
E	0,6	0,6	0,45	0,45	9	2,57

În acest exemplu, singura sarcină C este formată din consumuri omogene care se pot trata în bloc pentru a le aloca pieselor X şi Y. Un calcul precis ar presupune nu numai identificarea celorlalte sarcini, ci tratarea distinctă a consumurilor elementare, presupunând că aceasta este posibil.

Tabel 2.10. – Constatarea divergenței calculelor

	Analizând sarcinile		Globalizându-le
	Pentru confecţionarea lui X	Pentru confecţionarea lui Y	Cost total
Costul total al activității	10 494 000	6 659 040	17 153 040
Număr ore decupaj	200	280	480
Costul unității de lucru ora pentru A	52 470	23 782,28	35 736
	Ore pentru X		200
	Costul lui X		7 147 100
	Ore pentru Y		280
	Costul lui Y		10 005 940

Omogenitatea perfectă este un caz limită. Întâlnim atunci o omogenitate aproximativă, manifestată printr-o corelație dintre costul unei activități şi unitatea care este aleasă drept unitate de lucru. Aceasta are un caracter compozit a cărei „robusteţe" va fi mai mare şi va permite

observarea coeficienţilor sensibil stabili cu consumuri elementare. Acesta este de fapt principiul metodei GP sau UVA (anexa 3).

Problema omogenităţii costurilor nu este teoretică, ea este foarte practică şi se exprimă în chestiuni simple: cum se delimitează procesele noastre în părţi stabile, în părţi recurente? Ce secvenţe de operaţiuni elementare sunt stabile, efectuate identic sau cvasiidentic, oricare ar fi produsul, comanda, clientul care le declanşează? Un subansamblu de sarcini omogene care poartă denumirea de secţiune sau activitate este o secvenţă de sarcini elementare, întotdeauna toate executate în mod constant oricare ar fi produsul, clientul, comanda internă sau externă care le declanşează.

Putem reveni la discuţia anterioară legată de definiţia activităţilor şi proceselor:

- noţiunea de activitate se limitează la un grup de sarcini încredinţate unei echipe *într-o singură entitate;*

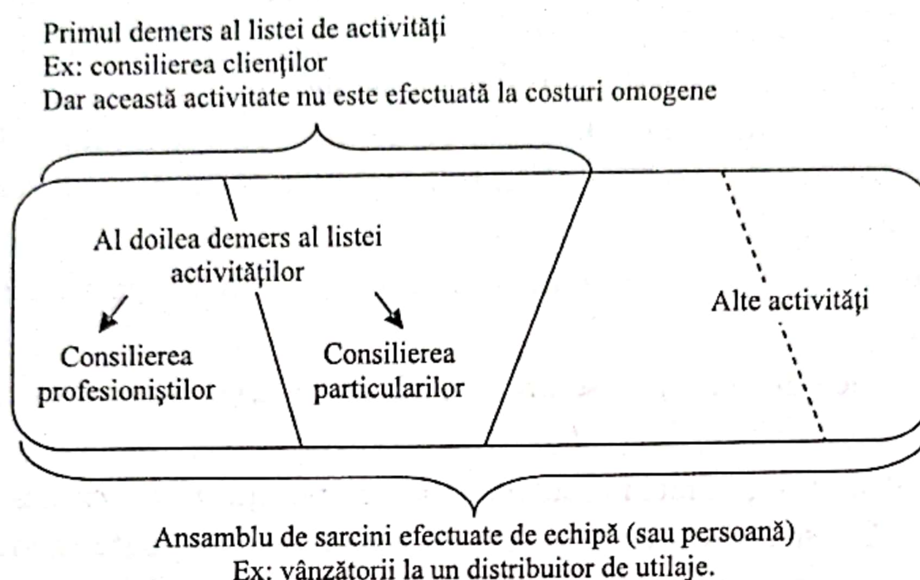
- pentru omogenitatea costurilor unei activităţi, *trebuie ca acest grup de sarcini să fie stabil* când este declanşat. Aceasta poate conduce la reconsiderarea primei analize a activităţilor (schema 2.4.). Criteriul de omogenitate oferă cel mai mare perimetru posibil unei activităţi. El poate conduce la o delimitare mai fină. În schimb, procesele pot fi efectuate la costuri omogene în anumite organizaţii (vezi 3.1.).

Exemplu. La un distribuitor de utilaje (sau un închirietor de utilaje) se va putea identifica într-o primă analiză „consilierea clienţilor", apoi vom fi conduşi să distingem activitatea de „consiliere a clienţilor profesionali" şi activitatea de „consiliere a clienţilor particulari", sarcinile necesare fiind mult mai diferite în cele două cazuri (se poate deduce, eventual, ceea ce separă aceste activităţi şi le încredinţează la două echipe distincte). Fiecare din aceste activităţi este o verigă a procesului de vânzare.

Discuţia precedentă are drept obiect să nu pledeze pentru perfecţionism sau precizie de dragul acesteia, ci să combată ideea conform căreia cheile de repartizare şi unităţile de lucru se aleg cu comoditate, întâmplător deoarece ele sunt întotdeauna mai mult sau mai puţin arbitrare. Calitatea alegerilor tehnice pune în discuţie direct caracterul util sau nu al contabilităţii de gestiune. În acest ultim exemplu se observă: acţiunea asupra costurilor neomogene sau asocierea lor la o unitate de lucru nepotrivită poate conduce la credinţa că o comandă costă 7.147.100 în timp ce ea costă de fapt 10.494 000, respectiv o subestimare de 32%. Aceasta ar însemna că o comandă în pierdere ar putea fi considerată profitabilă! Şi cum lipseşte o sumă de 3.346.900 la un produs, ceea ce în total se

raportează la un alt produs: iată cum se prezintă subestimarea costului său, făcând să se creadă că deficitul său conduce la creşterea preţurilor de vânzare ceea ce poate genera pierderi din vânzări.

Schema 2.4. – Definirea activităţilor



A vinde în pierdere crezând că se obţin beneficii, a crede că deficitele există acolo unde se obţin marje, iată riscul inerent al unei contabilităţi de gestiune bazată pe un model defectuos de tratare a costurilor.

3. Identificarea legilor costurilor: consecinţele principiului omogenităţii

Principiul fundamental este acela potrivit căruia consumurile de resurse nu pot fi regrupate pentru a fi modelate decât într-un perimetru în cadrul căruia omogenitatea sau echiproporţionalitatea lor este verificată. Acest perimetru depinde de organizaţie şi chiar de circumstanţe momentane (3.1.). Legea de omogenitate conduce la aprofundarea analizei tratamentului costurilor „fixe" şi „variabile". Ea scoate în evidenţă condiţiile semnificaţiei costurilor unitare drept indicatori de gestiune şi imputarea raţională apărea ca o consecinţă a acestei legi (3.2.).

3.1. Influenţa tehnologiei asupra contabilităţii

Se disting două feluri de extreme, producţia la comandă (numită *job order*) şi producţia în procese stabile continue (numită *process*). Primul caz

se aplică la elaborarea produselor pe loturi sau pe unitate prezentând diferenţe semnificative, adesea fabricate la comandă, conform specificaţiilor clientului (montaj la cerere, construcţie aeronautică, imprimerie, construcţii, geniu civil sau activităţi de service efectuate în agenţii de publicitate, cabinete de consiliere, de avocaţi, medici, audit, spitale, instituţii de sondaj). În industrie, aceste loturi sunt lansate pe bază de „ordine de fabricaţie", adică în conformitate cu documentele care precizează referinţa obiectului fabricat, cantitatea, data de început şi sfârşit a fabricaţiei. În servicii se utilizează bonurile de lucrări comparabile. Existenţa unui lot identificabil, care face obiectul unui ordin de fabricaţie, permite urmărirea de-a lungul circulaţiei sale în întreprindere şi reperarea, stadiu după stadiu, operaţie după operaţie, a resurselor pe care le consumă. Această sesizare fină este importantă deoarece nivelele de funcţionare ale diferitelor posturi de lucru ce intervin pot fi diferite. Noţiunea de activitate omogenă nu se aplică decât la ansamble destul de limitate de sarcini. Această organizare a analizei este de altfel cu atât mai necesară cu cât un acelaşi post de cheltuieli sau de lucru este solicitat să lucreze la mai multe produse sau comenzi diferite.

Al doilea caz interesează fabricaţiile continue de produse omogene (chimie, vopsitorie, sticlă, mase plastice, hârtie, o parte a textilelor, biscuiţi, fabricarea berii, rafinarea petrolului, ciment) unde noţiunea de loturi nu mai există şi nici varietatea produselor. Continuitatea funcţionării şi existenţa unui produs unic sau a unui ansamblu stabil de producţii fac imposibilă şi de altfel inutilă o determinare a costurilor pe loturi sau pe unitate; zonele omogene de consumuri de resurse sunt vaste, ele pot cuprinde procese întregi. Adesea, posibilitatea de identificare a costului pe fiecare tip de operaţie nu mai există, fie din raţiuni fizice de fungibilitate a produsului, fie pentru că informaţia care ar trebui colectată nu este disponibilă, în general, prea costisitoare. Dar, dacă posibilitatea de identificare a costului fiecărei operaţii nu mai există, necesitatea sa (cel puţin pentru a obţine costul produsului) dispare, producţia făcând apel la o secvenţă stabilă de lucrări, fiind posibilă regruparea lor. În aceste condiţii, nu dispunem de date asupra costurilor unor operaţii elementare integrate procesului, ceea ce împiedică cunoaşterea tuturor elementelor necesare unei eventuale modificări a procesului. Cel puţin se dispune de o regrupare pertinentă a costurilor pentru a le aloca produsului: ansamblul de costuri angajate în procesul continuu, sau într-unul din aceste stadii, dacă este vorba de un proces cu stadii succesive distincte.

Între aceste două extreme, sunt posibile tipologii mai complexe, cum

este aceea care se bazează pe clasificarea lui Hayes şi Wheelwright (1984) care distinge nouă cazuri diferite ce rezultă din combinaţie:

- caracteristicile produsului sau pieţei care pot solicita, caz după caz, producţii standardizate, dar cu opţiuni şi produse în volume medii, producţii standardizate în volume foarte mari;

- profilul fluxurilor de producţie, care pot fi foarte diferite de la o comandă la alta, formate din fluxuri standard deconectate şi recompuse conform nevoilor, foarte conectate şi continue.

Fiecare din aceste trei situaţii corespunde unei complexităţi decrescânde a sistemelor de identificare a costurilor. Această grilă este utilizată de Wells (1988) pentru a modela alegerea sistemului de calcul specific.

Apariţia tehnicilor de producţie flexibile, posibile prin existenţa unor maşini cu comenzi numerice instalate în ateliere conduse pe bază de ordinatoare, a redus uneori costul mâinii de lucru pentru o funcţie de supraveghere sau manipulare. Toate sistemele de calcul ale costurilor care se bazează pe timpul de lucru consacrat fiecărui produs au trebuit astfel să fie revăzute. Un acelaşi grup de maşini devine sediul unei noi activităţi omogene la fiecare schimbare a programului său informaţic. Pe fond, i se poate aplica transpunându-l principiul enunţat de Rimailho: „În lucrarea *Une méthode uniforme d'etablissement des prix de revient* (1937) (O metodă uniformă de stabilire a costurilor complete). CEGOS caracterizează omogenitatea secţiei prin măsurarea comună a unităţii sale de lucru. Condiţia nu este suficientă: astfel că o secţie de laminare nu are aceeaşi omogenitate şi, drept urmare, aceeaşi unitate de lucru pentru care ea execută o comandă care necesită mai multe treceri sau o alta care nu primeşte decât una (unul din elementele care compune trenul laminorului – nu va fi fost utilizat în aceeaşi proporţie pentru toate lucrările). [...] Secţia rămâne aceeaşi dar ea încetează să mai fie omogenă dacă este folosită nediferenţiat pentru un rol sau altul. Ea redevine omogenă dacă se lucrează pe baza a două bugete de comandă diferite, unul privind o comandă de tole groase, alta pentru tole subţiri." (Rimailho, 1947, I. p. 216 şi 218). Tot aşa se poate spune că entitatea intervine în două activităţi cu costuri specifice omogene.

3.2. ABC sau metodele secțiilor?

Aşa cum s-a precizat la 2.3.2., tradiția franceză s-a referit de multă vreme la „metoda secțiilor omogene" apărută poate la Taylor, dezvoltată în industria mecanică de producție pe loturi promovată de Rimailho şi de lucrările de la CEGOS în anii 30 şi apoi prin Planurile contabile. Principiul său se bazează pe ipoteza că entitatea denumită „secție", spre exemplu, o parte de atelier, nu exercită decât o singură activitate omogenă, în sensul că urmăreşte o unitate de lucru.[1] Metoda ABC, în general, parte a principiului potrivit căruia astfel de situații, comune într-un univers taylorian, sunt acum mai rare şi activitatea se reia ca element de bază al modelării contabile. Există o opoziție între cele două metode pe planul tehnicii de calcul. În schimb, demersul ABC are în vedere să trateze carta proceselor, să scoată în evidență legăturile de cauzalitate, impactul asupra costurilor unei modalități de lucru, de organizare ceea ce nu face parte din conținutul metodei secțiilor.

Dacă el a fost trecut sub tăcere în PCG, principiul fundamental al omogenității costurilor, echiproporționalitatea lor necesară pentru ca o unitate de lucru să existe, cum fusese enunțat de Rimailho în raportul CEGOS din 1928: „O secție va putea să cuprindă, spre exemplu, în acelaşi timp frezori, rabotori, perforatori, dacă valoarea relativă a lucrărilor de frezare, rabotare, găurire este, în general, aceeaşi pentru toate lucrările încredințate secției. Printre aceşti lucrători, unii vor putea fi obişnuiți sau de precizie în condițiile în care lucrările încredințate secției comportă folosirea într-o proporție în general constantă a unor asemenea lucrători." (Rimailho, 1928, p. 66). Contrar a ceea ce spun unii, se observă că o secție nu era un ansamblu de posturi de lucru identice. În privința condițiilor de omogenitate, care se aplică unei secții sau unei activități, ea rămâne necesară pentru orice analiză a costurilor. Tehnologia şi organizarea determină perimetrele de costuri omogene, contabilitatea putând să opteze pentru împărțirea lor spre a desăvârşi informația. Tehnologiile de *process* determină apariția unor vaste ansamble de sarcini omogene (schema 2.5.), producția la comandă (*job order*) obligând coborârea la un nivel mai fin deoarece stabilitatea este redusă. Cazul secțiilor omogene reprezintă o situație intermediară, apropiată de ABC. Tipologii mai detaliate întâlnim la anumiți autori consacrați cum ar fi Blairon şi Delaporte.

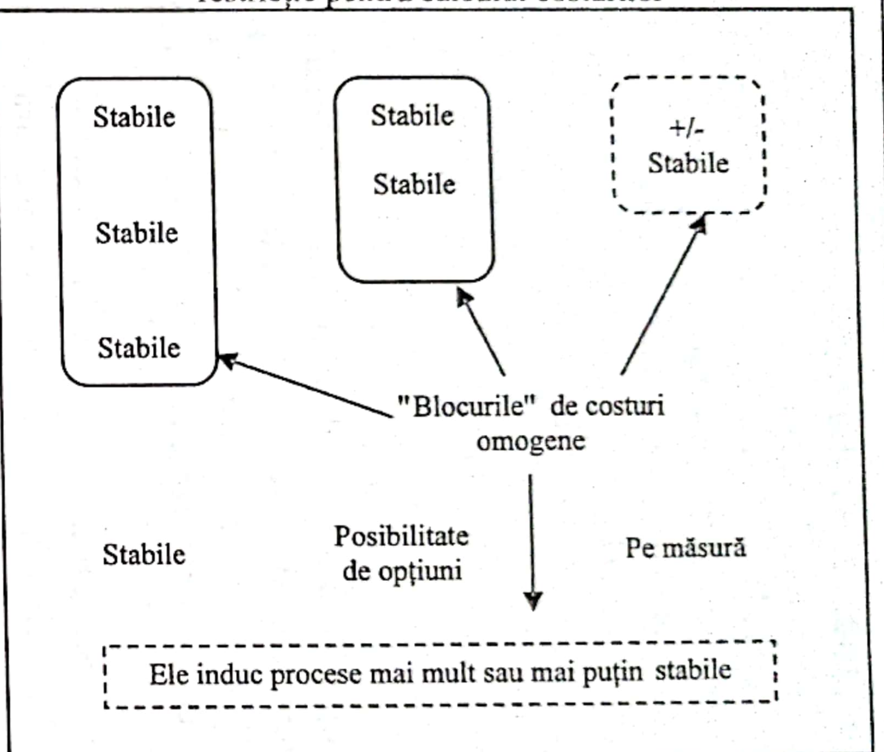
---

[1] Dicționarul Le Robert oferă de altfel această excelentă definiție a secției omogene: „Parte a unei întreprinderi, unui atelier în care costul este proporțional cu o unitate de lucru (ora mâinii de lucru, kilogramul de produs etc.)"

Schema 2.5. – *O cartă a tehnologiilor și metodelor contabile*

	EXEMPLE	
Sarcini elementare	Punerea la punct a gamei de culori a unui prospect	Sarcini
Formează activități	Realizează expedierea prin poștă	Activități
Care se articulează în procese	Asigură promovarea comercială a...	Procese
Care sunt solicitate de produse	Ale produsului X în zona Z	Produse
Cumpărate de clienți	Pe lângă distribuitori de băuturi nealcolizate	Clienți

Configurația zonelor de stabilitate reprezintă o restricție pentru calculul costurilor



PROCESS COSTING	UVA (GP)	ABC	SECȚII	JOB ORDER PUR (nu?)
ABC simplificat				
Fordism (Ford T)		Taylor		Artisan

Odată determinată, unitatea de lucru nu permite alocarea costurilor la produse pentru care este posibilă cunoaşterea numărului unităților consumate de fiecare produs. Această ultimă condiţie nu este verificată în cazul produselor cuplate sau legate, care sunt obţinute în combinaţie, fără să fie posibilă decizia dezvoltării producţiei unor repere sau a altora. Este un caz frecvent în chimie (rafinare, distilare, electroliză). Nu se poate identifica numărul de unități de lucru consumate pentru un produs sau altul, din producţia obţinută deoarece totul apare simultan şi conjunct. Costurile sunt comune şi legate, în sensul că nici o procedură contabilă indiscutabilă nu le poate separa pentru a le aloca produselor. Aceasta subliniază chestiuni delicate atunci când este vorba de *a valoriza stocurile de produse,* dar chestiunea este total diferită, dacă avem în vedere *o analiză utilă deciziei.* În cazul când produsele sunt legate din punct de vedere tehnic, deciziile de gestiune nu se pun în termeni de produse, ci de procese: nu este vorba de a şti dacă se preferă produsul A sau produsul B atunci când tehnica solicită sau nu confecționarea lui A şi B; în schimb dacă este vorba de a şti spre exemplu, până la ce volum să producem cele două produse A şi B, dacă este avantajos de investit pentru a modifica marja proporţiei produselor obţinute, dacă trebuie urmărită transformarea lor într-un stadiu suplimentar de elaborare comună. Aceste alegeri pot fi studiate fără imputare între A şi B a costurilor comune procesului cuplat, ci simplu având în vedere consecințele pe care le va avea decizia asupra totalului acestor costuri comune. În schimb, atunci când se efectuează imputarea costurilor produselor stocate în scopul de a valoriza stocurile şi calcula un rezultat contabil, este necesară stabilirea unui principiu stabil: se poate acționa printr-o repartiție conform maselor sau volumelor sau printr-o imputare a costurilor unui singur produs principal, dacă există subproduse fără importanță economică.

3.3. Imputarea rațională, consecință necesară a legii de omogenitate

Dacă este necesară omogenitatea costurilor elementare pentru a le trata în ansamblu, este justificată amestecarea lor pentru a calcula costul unei activități şi în mod obligatoriu acela al unui produs, al costurilor variabile, costurilor variabile comune, costurilor de capacitate? Este vorba de costuri care, fiind inegal elastice la variațiile nivelului de activitate, nu respectă legea echiproporționalității pe care o manifestă omogenitatea de ansamblu a costurilor respective.

Exemplu. Chestiunea poate fi abordată simplu, pornind de la cunoscutul exemplu pe care îl utilizează Detoeuf în prefaţa la raportul CEGOS din 1937: „Costul complet? Toată lumea vorbeşte despre el. Nimeni nu ştie ceea ce înseamnă. Nimeni nu poate şti ceea ce este. Fără îndoială, pe ansamblul unei fabricaţii urmărite pe parcursul unei perioade suficient de lungi, se poate defini un cost complet global (cu condiţia ca variabilele economice să rămână în mod provizoriu constante). Dar este absolut imposibil de calculat în mod serios un cost complet unitar. [...]

Eu merg la piaţă; cumpăr 5 kilograme de varză pentru 10 franci şi 5 kilograme de morcovi pentru 20 de franci. Dar eu cheltuiesc, dus şi întors, 3 franci pe autobuz. Care este costul complet al morcovilor? Care este cel al verzei? Trebuie să repartizez cheltuielile de transport în proporţie de 1/3 pentru varză şi 2/3 pentru morcovi? Este rezonabil, deoarece costul total de 30 de franci a fost sporit cu 3 franci, respectiv cheltuielile mele totale au sporit cu 10%. Trebuie să aplic cote egale pentru varză şi morcovi? Este rezonabil, dacă am cumpărat aceste legume în greutăţi egale şi transportul ar fi costat la fel. Dar dacă singurul lucru pe care l-aş fi făcut ar fi fost acela de a dori un lot de varză şi dacă am cumpărat morcov în plus deoarece a apărut o ocazie favorabilă, nu ar trebui să atribui verzei cumpărate totalul cheltuielii mele cu autobuzul? Este bine că prin acest preţ total pe care l-am plătit la piaţă am avut intenţia de a cumpăra numai varză. Iată trei moduri egal rezonabile de repartizare a cheltuielilor mele generale. Conform metodei pe care o voi adopta, varza îmi va reveni la 2,20 franci sau 2,30 ori 2,60 pe kilogram, iar morcovii la 4,40 sau 4,30 sau numai 4 franci. Care este preţul real al fiecărei legume? Eu pot alege."

Ne aflăm în faţa a trei activităţi, cumpărarea de varză, cumpărarea de morcovi, transportul lor. Costurile primelor două sunt funcţie de greutatea cumpărată (unitatea de lucru, într-un fel). Costul de transport reprezintă o sumă fixă pe traseu, este un cost variabil comun în raport cu greutatea raportată. Deoarece nu este declanşată decât prin cumpărare, variabila este comună fiind forfetară şi independentă de scopul respectivului calcul al costului kilogramelor de legume. Dar, contrar, a ceea ce spune Detoeuf, toate metodele nu rezolvă problema *deşi* aceasta comportă o soluţie.

Mai mult: acelaşi principiu de calcul al unui cost unitar amestecă costuri cu legi diferite pentru a le raporta la un numitor comun, cunoscut de Detoeuf.

Legea de omogenitate oferă totuşi o soluţie: se pot reuni costuri diferite dacă ele sunt supuse unei legi comune care se manifestă prin raporturi stabile între ele. Această logică, în aparenţă absentă dacă se consideră situaţia *instantanee*, există de mult timp: în câteva săptămâni, costurile pe autobuz vor fi cu atât mai importante cu cât se vor raporta la mai multe kilograme. Ele vor fi chiar proporţionale cu cantitatea dacă greutatea raportată este constantă pe călătorie. Condiţia de omogenitate a costurilor este astfel verificabilă *pe termen lung* sub rezerva de a defini o normă: greutatea de legume pe care o călătorie o poate raporta. Este vorba de principiul imputării raţionale (se vede aici că aceasta nu se aplică numai

costurilor de capacitate, ci şi costurilor variabile comune) care apăreau drept consecinţă logică a principiului de omogenitate a costurilor.

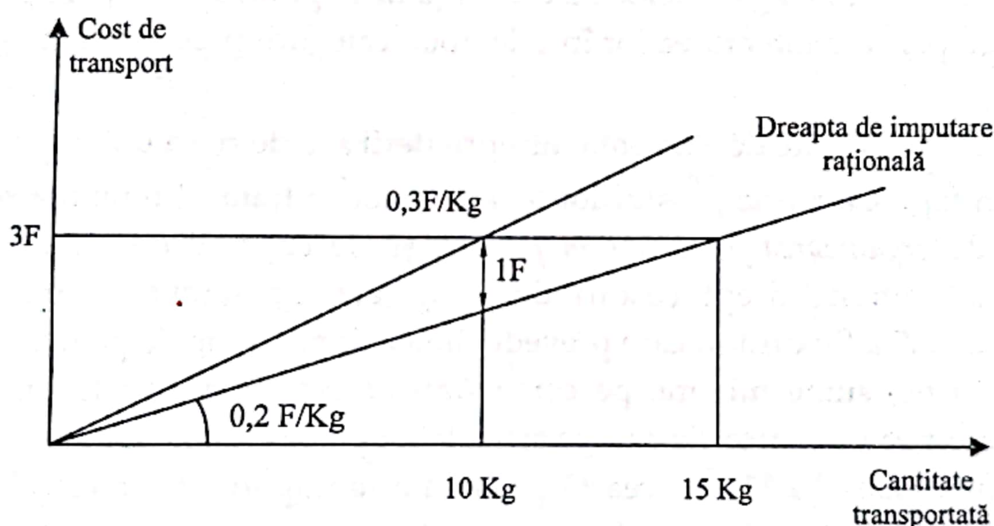
Presupunem (graficul 2.1.) că putem raporta 15 kilograme pe călătorie la 3 franci. Imputarea raţională oferă două informaţii:

- soluţia reţinută, dacă se optimizează costul, costă 0,20 F pe kilogram (de comparat cu cazul de referinţă al altor soluţii posibile);

- dar ea este rău folosită deoarece se constată un cost de subactivitate (risipa) de 1 franc.

Se observă că cele două chestiuni pe care le comportă această constatare (soluţia adoptată este competitivă? cum se poate ea optimiza pentru a evita risipa?) sunt acoperite trecător prin calculul clasic al costului pe kilogram (0,30 F) care amestecă costurile de transport utile (2 F) cu cele care sunt risipite (1 F).

Grafic 2.1. – O soluţie a problemei Detoeuf



Concluzie

Se constată că acest calcul al unui cost unitar în care coexistă diferite costuri elementare nu are sens decât dacă aceste costuri corespund legilor care întreţin legături între ele şi cu numărătorul costului unitar care asigură stabilitatea ansamblului, echiproporţionalitatea costurilor elementare. Unităţile de lucru aferente fiecăruia dintre aceste costuri elementare reunite trebuie să aibă între ele legături de cauzalitate. Trebuie să existe legătura cauzală între numitor costul unitar şi legile costurilor reunite la numărător. Cu toate acestea, calculul este arbitrar şi fără valoare pentru management.

Costurile reunite într-un acelaşi perimetru (acțivitate, produs) trebuie să fie omogene. Iată de ce unul dintre promotorii metodei ABC, R. Cooper, sugerează marcarea pragurilor care riscă să afecteze omogenitatea în clasificarea costurilor în:

- costuri variabile „volumice", care sunt funcție de cantitatea produsă şi vândută;

- costuri variabile nevolumice, numite comune, care depind de numărul de loturi tratate la anumite etape ale proceselor (numărul de lansări, de comenzi, de expediții); notăm că aceste costuri nu sunt omogene cu precedentele decât dacă se specifică dimensiunea tip a unui lot (într-un demers de imputare rațională);

- costuri legate de existența unui produs şi care nu dispar o dată cu el. Se va nota caracterul schematic al acestui criteriu. Costurile de capacitate directe unui produs depind într-adevăr de alegerile strategice făcute în această privință – volum posibil, reactivitate, varietate de opțiuni etc.;

- şi costuri nelegate deloc de existența unui produs. Totuşi, imputarea rațională permite integrarea lor în cele două categorii precedente, ca şi în a patra;

- costuri legate de existența întreprinderii sau de cea a unităților sale.[1]

În fapt, categoria „costurilor legate de loturi tratate" reuneşte costuri legate de *organizarea fluxurilor în procese*, şi ele cuprind de altfel costuri variabile comune drept costuri de capacitate. La limită, o organizare „optimizată" a fluxurilor, care prevede dimensiuni minimale pentru lansări în producție, sume minime pe comandă sau expediție, duc la dispariția costurilor pur volumice. Se ajunge astfel la o tipologie mai completă decât o reprezintă tabelul 2.11. În această privință este important caracterul direct sau indirect al costurilor în chestiune: uzina poate fi sau nu în întregime consacrată unui singur produs în cauză, acesta poate trece pe la aceleaşi maşini ca şi celelalte produse sau beneficiază de un utilaj specific. Punctul de echilibru este cu atât mai depărtat cu cât este mai importantă partea costurilor aparținând ultimelor două coloane. Costul unitar al unui produs este cu atât mai dificil de interpretat cu cât este format din costuri care provin din ultimele două rânduri. Dorința oricărui manager este fără îndoială de a-şi concentra costurile în prima categorie, aceea a costurilor variabile volumice. Aceasta conduce mai ales la externalizare. Atunci când

[1] Cooper îmbogățeşte categoria 2 reluând o tipologie enunțată de Greer într-un articol de la *Harvard Business Review* din 1952. În 1954, G. Amerman vorbea de „costuri variabile funcție de volum pe termen lung" pentru a desemna categoria a doua a lui Cooper (Courtillet, 1955).

costurile de capacitate şi costurile variabile comune sunt reunite în calcul, legăturile lor de cauzalitate nu pot fi afirmate decât dacă ne plasăm pe un orizont care depăşeşte constatarea imediată (termenul lung pentru costurile de capacitate). Aceasta conduce la o dublă concluzie fundamentală:

- imputarea raţională trebuie aplicată costurilor variabile comune şi costurilor de capacitate;

- un cost este o construcţie, deoarece el rezultă dintr-un scenariu care permite respectarea omogenităţii componentelor sale. Un cost „real", simplă „constatare instantanee" nu construit (0,30 F/Kg în exemplul lui Detoeuf) este un adevăr lipsit de semnificaţie şi iluzoriu.

În universul constructivist al costurilor, adevărul este relativ, deoarece este riguros.

Tipuri de legi economice / **Tipuri de indicatori şi de unităţi de lucru (factori de evoluţie pe termen scurt şi lung)**	**Costuri declanşate prin solicitarea unei activităţi**		**Costuri angajate pentru a fi capabil să corespundă cererii**
	Costuri variabile volumice	**Costuri variabile comune**	**Costuri de capacitate**
Costuri legate de cantitatea produsului sau serviciului fabricat ori vândut.	Costuri variabile ale activităţilor nesupuse unui prag minim de declanşare (ex. energia consumată de o maşină care acceptă loturi de una sau mai multe piese, consum de fluid , mărfuri consumate pe restaurant).		
Costuri legate de organizarea fluxurilor (sau proceselor) utile produsului sau serviciului (este cazul funcţiilor suport).		Costuri variabile consumate la declanşarea unei activităţi administrate „pe loturi" (ex. furnituri pentru testul de calitate, costul unei treceri la control, materii consumate	Costuri de capacitate mobilizate pentru a fi capabil de a lansa lotul, activitatea în condiţii date de volum, reactivitate, diversitate (ex. salariul reglorului,

		pentru o producţie supusă lansării pe loturi de dimensiune minimă).	salariul laborantului, costul vehiculelor de livrat, al întreţinerii preventive a utilajului).
Costuri legate de existenţa produsului sau serviciului.		Costuri declanşate de activităţi cauzate de existenţa produsului în oferta întreprinderii, independent de volumul producţiei sau vânzării sale care nu ar dispărea o dată cu el (ex. cheltuieli de publicitate sau de promovare comercială, costuri variabile de cercetare şi dezvoltare legate de produs).	Costuri legate de existenţa unui potenţial menţinut atât de multă vreme, astfel că produsul figurează în oferta întreprinderii (ex. costul lunar al „fixului", al forţei de vânzare, cost privind salarii, cheltuieli generale ale gestiunii furnizorilor, al actualizării proceselor, supra-costul de asigurare a unui site necesar produsului respectiv).
Costuri legate de existenţa siturilor şi structurilor şi necauzate de un produs special.		Costuri declanşate prin lansarea de activităţi care nu dispar decât odată cu uzina sau entitatea în cauză (ex. costuri de curăţenie prin colaborări).	Costuri necesare prin menţinerea structurilor în starea de funcţionare şi independent de nivelul de funcţionare (ex. chirii, întreţinere, amortismente).

Anexa 1
Unitatea de lucru şi inductorul de costuri

Termenul de inductor nu este normalizat. La începutul ABC, anumiţi actori înlocuiseră termenul unitate de lucru, pe care ei îl credeau ieşit din uz, cu noţiunea de inductor de cost promovată de metodă. Prin desăvârşirea acestei noţiuni, s-a făcut deosebirea dintre inductor de activitate şi inductor de cost în sensul strict.

Inductorul de activitate este evenimentul care declanşează activitatea şi, respectiv imediat, costurile sale variabile. Inductorul de cost, aşa cum îl utilizează Porter, este fenomenul organizaţional care determină nivelul costurilor: economiile la scară, sinergia dintre activităţi, efectele de localizare, spre exemplu.[1]

Rezultă că astfel, costul unei activităţi este funcţie de doi determinanţi: numărul de declanşări, condiţiile în care aceasta este organizată.

Pentru a acţiona asupra costurilor unei activităţi, aceasta trebuie:

- să fie declanşată mai puţin des, ceea ce presupune înţelegerea cauzelor declanşării sale;
- să exploateze inductorii de costuri, pentru eliminarea celor care majorează costul.

Exemplu. Activitatea „actualizarea fişierului salariaţilor" este declanşată de „modificarea" de efectuat, care poate fi o unitate de lucru, dacă ea antrenează lucrări comparabile oricare ar fi cauza lor de declanşare. Pentru simplificarea sesizării, se poate postula o legătură între această declanşare şi numărul de salariaţi. A acţiona înseamnă a interveni (sau a încerca să o faci) asupra fenomenelor care o declanşează (rotaţia personalului, complexitatea legilor sociale) sau asupra inductorilor de costuri propriu-zişi (modul în care este efectuată actualizarea).

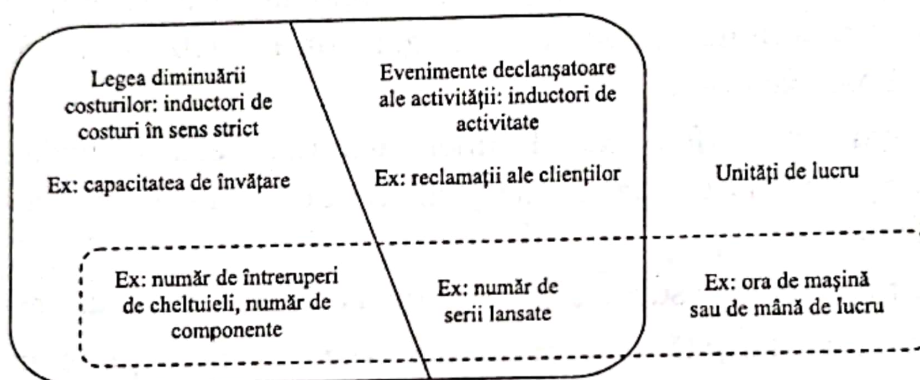
Fiind precizată această distincţie în cadrul inductorilor, diferenţa dintre unitatea de lucru şi inductorul de activitate a devenit imprecisă, fiind vorba de două noţiuni distincte, alţii (Bescos şi Mendoza, 1994, p.42) considerându-le strict identice (ora mânii de lucru este, pentru aceşti autori, un inductor de activitate), dar tăgăduind (logic) acestui inductor întreaga validitate pentru „managementul performanţei" şi limitând-o să rămână un instrument de „management al costurilor". Este

[1] Asupra acestui aspect, vezi capitolul 5.

adevărat că expresia învechită a unităţii de lucru nu este exceptată de ambiguităţi: în limba franceză *oeuvre* înseamnă în acelaşi timp activitate şi rezultatul său. Ori, nu este de mirare ca autorii contabili să fi făcut din unitatea de lucru în acelaşi timp o măsură a acestei activităţi sau a acestui rezultat, variabilă care permite exprimarea legii costurilor sale, instrument pentru a le repartiza.[1]

Schema 2.6. prezintă situaţia acestei probleme după opinia noastră: unităţile de lucru pot fi inductori de costuri sau nu, şi inductorii de costuri pot servi, sau nu, drept unităţi de lucru.

Schema 2.6. – Inductorii sunt uneori unităţi de lucru şi reciproc



Unităţile de lucru nu sunt inductori de costuri atunci când se referă la una din resursele consumate de o activitate asemănătoare prestaţiei pe care ea o furnizează, deoarece ele se sprijină în cazul acesta pe constatarea unei simple corelaţii dintre costuri şi nu pe cel al cauzei unui cost. Este clar cazul unităţilor de lucru clasice care sunt timpul mânii de lucru sau de maşină. Aceste unităţi sunt alese deoarece se consideră că timpii de consum ai acestor resurse sunt corelaţi cu costul de consum al celorlalte resurse al activităţii – sau, pur şi simplu, deoarece costul mânii de lucru sau al maşinilor este dominant în costul total.

În schimb, un inductor de cost nu poate fi unitate de lucru decât dacă aceasta este măsurabilă şi dacă declanşează întotdeauna aceleaşi costuri. Nu este sistematic (schema 2.6.) cazul tuturor reclamaţiilor clienţilor pentru totalitatea costurilor activităţilor pe care le declanşează. Un alt exemplu ar putea fi inductorul „livrarea unei comenzi" într-o întreprindere în care livrarea variază în dimensiune, distanţă etc. Un inductor de activitate nu poate fi reţinut ca unitate a sa de lucru dacă el nu declanşează în mod

[1] Ţinând seama de definiţia unităţii conform Lalande: „Mărime finită care serveşte drept bază măsurării altor mărimi de acelaşi fel".

sistematic aceleaşi secvenţe de sarcini sau atunci când acestea nu sunt efectuate în mod constant. Aceasta înseamnă că inductorii de costuri ai activităţii sunt multipli, şi că inductorul de activitate considerat unic nu explică toate costurile. Se observă astfel că un inductor de activitate nu constituie o informaţie completă care este şi unitate de lucru a costurilor acestei activităţi.

În timp ce unitatea de lucru nu este decât un instrument de modelare a costurilor, în mod obişnuit pentru a le imputa produselor sau oricărui alt obiect de calcul, inductorul de activitate trimite la un *management al costurilor*: un inductor cum ar fi „comanda unui client" înseamnă traducerea unui fapt pozitiv, în timp de inductorul „reclamația unui client" exprimă un fenomen negativ, o performanţă insuficientă în amonte, el solicită deci o intervenţie. Lista inductorilor de activitate poate apare astfel ca o descriere critică a faptelor cărora întreprinderea le consacră resursele, o pistă spre un diagnostic şi un program de ameliorare, ceea ce nu este în fapt, expresia unității de lucru.

În rezumat: unitatea de lucru modelează costurile omogene; ea nu se prezintă drept o cauză. Legea necesară este o corelație statistică. Inductorul declanşează activitatea, pentru care este una din cauze. El nu poate fi unitate de lucru decât dacă costurile activităţii declanşate sunt omogene, deci dacă ea face apel la o secvenţă stabilă de sarcini efectuate întotdeauna în mod identic. Un eveniment poate declanşa o activitate fără să modifice costurile, din moment ce acestea sunt costuri de capacitate, respectiv costuri cauzate nu prin declanşarea activităţii, ci prin alegeri care pun întreprinderea în poziție de răspuns atunci când este solicitată declanşarea. În schimb, nu pot fi considerați inductori de costuri unitățile de lucru care nu declanşează o activitate, dar care sunt:

- fie evenimente generate de evenimentul declanşator, deci corelate cu el;

- fie măsurarea în unități monetare sau volum a unuia dintre costuri declanşate de acest eveniment, văzut printr-unul din evenimente, care îl generează: atunci când costurile activităţii formează un ansamblu omogen, unul dintre ele (sau expresia sa în volum, respectiv numărul orelor mâinii de lucru pentru aceasta) pot servi drept unitate de lucru, deoarece este prin definiţie corelată cu celelalte costuri elementare declanşate.

Anexa 2
Riscurile omogenității aparente

Omogenitatea costurilor este întotdeauna consecința unei organizări sau unei modalități de funcționare care pot fi momentane felului în care instrumentul statistic utilizat sumar se poate prezenta periculos.

Exemplul 1. Schimbarea de comportament întrerupe omogenitatea aparentă

O întreprindere care efectuează decoletaj (fabricarea de piese prin turnare pe baza unor bare din metal) asigură, pe lângă activitatea productivă de uzinaj propriu-zisă (funcționarea roților) o activitate de reglaj a mașinilor. Unitatea de lucru a uzinajului este, spre exemplu, ora de mașină, în timp ce unitatea de lucru a reglajului este seria lansată (există un reglaj la lansarea fiecărei serii). Presupunem că fiecare piesă de uzinat solicită 3 minute de lucru şi că fiecare reglaj solicită 6 ore.

Dacă uzina lucrează pentru comenzi de dimensiune asemănătoare (500-700 de piese), există un raport stabil între timpul de uzinaj şi timpul de reglaj, o oră de reglaj fiind legată de un total de 4,2-5 ore de mașină. Ansamblul nu este *ideal* de omogen, dar el poate părea a fi, mai ales dacă distribuția de comenzi este îngustată în jurul *mediei*, spre exemplu 550 de piese. În acest caz se poate alege globalizarea costurilor celor două activități şi alocarea lor comenzilor la prorata orelor de mașină. Eroarea este nesemnificativă.

Presupunem acum că clienții trecuți la metoda JIT solicită să li se livreze mai des comenzi mici de 30-50 de piese, în timp ce alți clienți mențin comenzi de ordinul a 500 de piese. Pentru o comandă de 30 de piese, 6 ore de regaj corespund la 90 minute de uzinaj (0,25 ore uzinaj pe ora de reglaj) în timp ce pentru comenzi de 500 de piese rămân 4,2 ore uzinaj pe ora de reglaj. Ansamblul nu mai este omogen în vederea schimbării comportamentului clienților. Dacă se menține globalizarea care era acceptabilă, se subestimează costul comenzilor mici de reglaj, pe care le suportă comenzile mari (se vorbeşte de „subvenționare încrucişată"), ceea ce poate duce la acceptarea mai multor comenzi mici, poate în pierdere. Dar aceste aspecte vor fi cunoscute printr-o analiză a costurilor şi a marjelor.

Exemplul 2. Stabilitatea producţiilor conduce la încredrea în omogenitatea costurilor

Fie două produse A şi B care consumă o activitate ce solicită mână de lucru şi furnituri conform datelor unitare din tabelul 2.12:

Tabel 2.12. – Două consumuri neomogene

	A	B	Cost unitar (€)
Ore mână de lucru	3	1	10
Kg de furnituri	3	9	5

Proporţiile consumurilor de resurse nefiind stabile între A şi B, costurile acestei activităţi nu sunt omogene. Ele nu se pot trata în bloc şi aloca lui A şi B la prorata unei unităţi de lucru proprie activităţii. Calculul detaliat arată că A costă 45 € şi B 55 €. Se poate verifica că dacă vom trata în bloc cele două consumuri elementare şi dacă le vom imputa lui A şi B la prorata falsă a unităţii de lucru „ora lucrată", vom estima costurile celor două produse într-o modalitate departe de realitate. Tabelul 2.13 oferă acest calcul care presupune o perioadă în care s-au produs 180 A şi 95 B:

Tabelul 2.13. – Un calcul ce trebuie evitat

	Cantitate	Cost unitar	Total
Cost mână de lucru	635	10	6350
Cost furnituri	1395	5	6975
Total			13325
Număr de unităţi de lucru			635
Cost pe unitate de lucru			20,98
Cost pentru A			62,95
Cost pentru B			20,98

Totuşi, dacă presupunem că producţia care variază păstrează un raport puţin stabil între cantităţile de A şi B (în jur de 2 A pentru 1 B) , este posibilă găsirea unei bune relaţii statistice între costul total al activităţii şi numărul de ore lucrate, care pot ajunge la o unitate de lucru acceptabilă.

Anexa 3
Metoda GP-UVA

Metoda GP (Perrin, 1959), denumită acum metoda UP sau UVA (Unitate de Valoare Adăugată, vezi Fievez şi Zaya, 1998), prezintă un obiectiv paradoxal: este simplă, evitând să trateze costurile pe mase mari. Ea se bazează pe o analiză minuţioasă a fiecăreia din activităţile procesului (numite „post UVA") şi propune un principiu fundamental: costurile acestor activităţi rămân în general stabile, în valori relative, cel puţin atâta timp cât nu intervin schimbări profunde de tehnologie. Este vorba de scările de valori relative care permit exprimarea tuturor activităţilor, mai ales administrative şi comerciale (sau toate produsele) în raport cu o activitate compozită aleasă drept etalon. Dispunem astfel de o unitate de măsură unică a producţiilor întreprinderii şi diverselor sale entităţi (GP, UVA) în care se poate exprima finalmente producţia. Va fi suficient să se divizeze cheltuielile constatate în cursul unei perioade (lunar, spre exemplu) prin numărul de unităţi produse pentru cunoaşterea costului mediu al unităţii şi pentru a deduce costul complet al produselor şi tuturor celorlalte costuri cum ar fi cele ale clientului. Metoda UVA pune în discuţie corelaţia foarte uşor admisă dintre complexitatea proceselor şi costul contabilităţii de gestiune. A lucra scump şi complicat constituie un obstacol major în dezvoltarea contabilităţii de gestiune în IMM sau celelalte entităţi. Ori, demersul specific UVA permite, spre exemplu, să se procedeze la analize de profitabilitate pe client într-o întreprindere în care 100 de persoane fabrică 500 de produse în 10 000 de variante vândute la 1 500 clienţi care generează tipărirea a 1 000 de facturi pe lună (Fievez, Zaya, Levent, La Villarmois, 2002), situaţie care ar descuraja orice contabil „clasic" şi poate specializat în ABC. Costul metodei? El este estimat la 1% din cifra de afaceri. Se arată că un astfel de client global profitabil generează şi deficite punctuale însemnate, constatare strategică pentru comercianţi.

Acest exemplu arată modalitatea în care metoda UVA respectă legea majoră a omogenităţii costurilor. Modelul pe care îl stabileşte comportă două etape cheie:

- *O modelare a proceselor.* Chiar Rimailho delimita atelierul în secţii care constituiau tot atâtea etape omogene de procese productive, care chiar conform metodei UVA observă în aceeaşi maşină mai multe „posturi" UVA cu configuraţii precise omogene: „În timp ce atelierul cuprinde 39 de

meserii de ţesători, cablori, activitatea a fost descompusă în 120 de posturi ce corespund unor configuraţii diferite de maşini: producţia [care va avea propriul său cost orar], schimbarea culorilor [cu alt cost] şi schimbarea de referinţă [cu un al treilea]." (art.cit, p.12). Astfel, conform stării sau modului său de funcţionare, aceeaşi maşină generează trei activităţi. Se construieşte astfel o delimitare a proceselor în „blocuri" la costuri omogene.

- *O modelare a legilor economice* ale costurilor. UVA calculează costul complet direct „orar" (dar sunt utilizabile şi alte unităţi de lucru) şi îl exprimă în procente din costul complet unitar al produsului sau postului care serveşte drept referinţă, mizând astfel pe puterea coeficientului (ratio).

Factorul cheie rezidă în alegerea activităţii sau procesului etalon, a cărui reprezentativitate este cu atât mai bună cu cât este intrinsec stabilă, în sensul că declanşarea sa este mai corelată cu aceea a altor procese şi că el cuprinde cheltuieli a căror structură este apropiată de media întreprinderii. În general, validitatea ipotezei stabilităţii presupune că se plasează într-o perspectivă pe termen lung ea însăşi stabilă.

Această metodă pune accentul pe o utilizare strategică a costurilor şi poate genera dezvoltări care încep cu stimulări interesante pe plan strategic, cu diverse aplicaţii. Eficacitatea este dovedită prin fapte acolo unde rezultatele erau nule sau negative, reorientarea gestiunii provenită din analize UVA pare să fi permis o probabilitate netă. Difuzarea metodei pare să fi moştenit mai mulţi factori de neînţelegere: este extracontabilă; ea este fără îndoială greşit înţeleasă în spiritul muncii iniţiale, ceea ce solicită analiza proceselor; ea valorizează un cost complet în timp ce moda a fost multă vreme reprezentată de costurile parţiale; demersul exclude după natură identificarea costului real al UVA consumat pe o comandă dată (ea nu estimează decât valoarea medie); pentru anumite raţiuni de omogenitate, ea apropie activităţile de un proces stabil, ceea ce aduce credinţa în schimbare; face referire la valoarea adăugată şi nu tratează un cost adăugat, iar conceptul de valoare conduce de acum înainte la multe alte dezbateri.

Şi, în fond, poate metoda suferă de conotaţii percepute astăzi drept negative: ea reaminteşte (pe nedrept) de celebrul sistem de puncte Bedaux; de asemenea, se poate pune întrebarea dacă Taylor însuşi n-ar fi gândit (intenţionat): „F.W.Taylor, faimosul pionier american al managementului ştiinţific, pune la punct [...] o adaptare a metodei Church [...]. El o numea metoda „indicilor de cost". Ratele orare erau utilizate nu pentru valoarea lor absolută, ci pentru a determina valori relative. Dacă, spre exemplu,

costurile de mentenanță și funcționare a două mașini erau respectiv de 4 cenți și 4 dolari pe oră, indicii costurilor erau respectiv 4 și 400. Atunci când fiecare produs trecea pe la mașini, se multiplica numărul de ore trecute cu indicele orar al mașinii." (Garner, 1954, p. 196-197). Același principiu servea la imputarea costurilor funcțiilor de suport între ateliere și mașini. Detalii ale acestei metode le aflăm în Atkins (1923, anexa A), care face din Taylor un partizan al costului complet aritmetic - dar se pare, conform altor surse, că Taylor utiliza rate standard, implicând supraabsorbția costurilor de capacitate.[1]

În anii 20, caracteristici taylorismului: metoda era oare depășită? Nu cu rapiditate: în 1996 o aplicație la compania Boeing, într-un mediu de fabricație pe loturi (Dhavale, 1996, care a descris-o p. 112-120, arată: „Această metodă este încă într-o fază de dezvoltare, neexistând proceduri standard în această privință..."). și, printre exemplele citate de Fievez și Zaya, vom nota atelierul Creusot de la SNECMA. Iată de ce a incita la examinarea unui astfel de demers suscită adeziunea multor conducători de IMM.

Atunci când se compară UVA, ABC, metoda secțiilor omogene și alte procedee, se impun patru constatări:

- *Toate aceste metode, mai mult sau mai puțin explicite, respectă legea costurilor omogene atunci când sunt corect aplicate.* Ele conduc la modelări care exprimă fidel complexitatea și varietatea proceselor. În mod normal, ele pot da aceleași informații într-un același mediu.

- *Dacă exigențele modelării proceselor conduc la un determinism tehnologic,* acesta nu definește decât o restricție minimală. Informația finalmente utilă managementului depinde de concurență, strategie și organizarea întreprinderii. Strategia, cum bine au înțeles promotorii ABC, impune o anumită formă de reprezentare a rațiunilor pentru care întreprinderea consumă resurse: pentru a fabrica produse (noțiunea clasică de cost complet), pentru a servi clienții care generează propriile costuri de tratare (caz în care informația pertinentă este aceea a costului calităților valorii produsului). ABC face loc cu ușurință logicilor de marketing. Cu atât mai mult este abuziv să se vadă o legătură ideologică sistematică între celelalte metode, altele decât ABC și celebra teorie a valorii muncă. Lectura vechilor

[1] Se admite adesea că Taylor perfecționa tehnici contabile între 1890 și 1896 mai ales la constructorul de rulmenți cu bile Simonds. Dacă acolo s-a practicat metoda Taylor descrisă de Atkins, filiația cu Church rămâne îndoielnică. În orice caz, se pare că Taylor nu a utilizat sistematic mâna de lucru drept unitate de lucru, chiar dacă ea a fost o cheie de repartizare preferențială pentru cheltuielile generale ale uzinei (Atkins. P. 284-285).

autori contabili, mai ales Rimailho, este suficientă pentru convingere. De altfel, aceste metode sunt de esență tayloriană şi este riscant să-l raportăm pe Taylor la teoria valorii muncă.

- Lucrările care privesc toate metodele, dacă sunt în totalitate aceleaşi, nu sunt cu necesitate efectuate în aceeaşi ordine şi mai ales nici în aceleaşi proporții. Aceasta deoarece determinismul tehnologic nu este suficient pentru existența determinismului costurilor. Astfel, metoda UVA poate fi mai exigentă decât ABC, în analiza proceselor, menajează faza de colectare constantă a datelor pe activitate în vederea sintezelor lunare (sau altele). Această colectare este fundamentală pentru buna funcționare a demersului ABC.

- *Preocupându-se de aceste aspecte, sociologia contabilității de gestiune se schimbă.* ABC are vocația de a fi raportată la o reflecție asupra proceselor într-o învățare comună. În spatele inductorilor de costuri se profilează o gestiune necesară a competențelor. ABC este bine plasată pentru a constitui o punte de legătură între logica economică a contabililor şi controlorilor şi logicile meseriilor şi specialităților. UVA însăşi delimitează secvențe, dar pune pe primul plan experții în studierea proceselor (ei nu rămân izolați) şi dacă succesul nu depinde (ca întotdeauna de altfel) de capacitatea actorilor de a integra modelul său economic special – ci unitatea comună unică şi în sine un factor de simplificare a comunicării. Influența sistemelor contabile asupra vieții cotidiene a contabililor (puțin solicitați de UVA) şi a altora nu este fără îndoială aceeaşi. Istoria contabilității de gestiune a arătat importanța acestei mize.

Capitolul 3

ORGANIZAREA ŞI FUNCȚIONAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

Buna funcționare a unei contabilități de gestiune depinde de soluțiile la trei chestiuni: ce date se stochează şi se tratează în sistem, cum se organizează sesizarea, stocarea şi tratamentele multiple, cum se asigură corelarea cu contabilitatea financiară şi, în general, cum se dovedeşte contabilitatea de gestiune „auditabilă”?

1. Datele de tratat

Natura datelor care interesează contabilitatea de gestiune este determinată de la caz la caz, mai ales prin carta pertinentă a fluxurilor (capitolul 2). Unii specialişti din țările anglo-saxone merg mai departe considerând că misiunea contabilității de gestiune fiind de a ajuta la mai buna utilizare a resurselor într-o optică strategică privind crearea de valoare, orice dată financiară şi fizică utilă în această perspectivă aparține domeniului său (IFAC, 1999). În schimb, prin tradiție contabilitatea de gestiune trebuie să se intereseze de resursele consumate în cadrul activității principale a întreprinderii, de cheltuielile de exploatare, costurile de finanțare, faptele excepționale nefiind în mod obligatoriu de domeniul său.

Contabilitatea de gestiune tratează date financiare de care este interesată şi contabilitatea financiară, dar cu modificări pentru uzanțele interne. Ea tratează şi date fizice necesare calculelor privind costurile.

1.1. Datele financiare

Diferențele care pot exista între datele tratate în contabilitatea de gestiune și în contabilitatea financiară au inițial două surse: o diferență de periodicitate, o diferență posibilă de optică în privința evaluării anumitor posturi. Dar în cadrul fluxului de tratare a contabilității de gestiune, pot interveni anumite diferențe care constituie o a treia sursă de diferențiere.

1.1.1. Diferența de periodicitate

Contabilitatea de gestiune trebuie să ofere informații imediat și pe ciclu scurt (dacă nu în timp real), ceea ce timp îndelungat a deosebit-o în mod radical de contabilitatea financiară. Evaluarea calității și a reactivității acesteia, utilizarea programelor integrate cum ar fi ERP (Entreprise Resources Planning), care constituie o bază comună, estompează în anumite cazuri din plin această diferență, care rămâne totuși reală în unele întreprinderi sau poate constitui pentru unele posturi cheltuieli calculate sau cheltuieli constatate anual. Pe de altă parte, deschiderea sa juridică interzice contabilității financiare să înregistreze mișcări fără documente justificative, ceea ce poate mări aceste amânări. În contabilitatea de gestiune, în aceste cazuri, se poate dori apariția sistematică a valorilor estimative, pentru a le ajusta apoi, în timp ce data va fi cunoscută prin informația precisă, sau chiar „abonarea" la cheltuieli cu o frecvență mai mică decât cea reținută pentru producția de situații interne: prime anuale de asigurare, chirii trimestriale, cheltuieli constatate anual care *generează* un abonament lunar. În contabilitatea de gestiune se calculează adesea o rată orară „completă" a orei de lucru, respectiv ceea ce costă anual un salariat la numărul de ore care servesc la alocarea costurilor salariale, respectiv numărul de ore productive anuale. Această stare de fapt conduce astfel la recunoașterea necesității unei anumite deosebiri dintre modalitățile de funcționare ale celor două sisteme de informare, știind totuși că este necesar să se poată stabili concordanța dintre datele tratate prin sistemele respective. Aceasta constituie un aspect tehnic fundamental asupra căruia se va reveni în paragrafele 2 și 3.

1.1.2. Diferențele din evaluare

Un aspect de fond îl constituie divergența care se poate constata între maniera în care contabilitatea financiară evaluează anumite costuri și ceea care este îndeplinită de contabilitatea de gestiune. Aceasta se depărtează

uneori de principiile de evaluare din contabilitatea financiară. Ea este menită să efectueze calcule de uz intern, adesea într-o perspectivă previzională; convențiile care se justifică în contabilitatea financiară pot apărea mai puțin fundamentate. Planurile Contabile Generale franceze au prevăzut întotdeauna această posibilitate, care conduce la „diferențe de încorporare" între cheltuiala sesizată din contabilitatea financiară și suma sa în contabilitatea de gestiune. Aceste diferențe privesc marile categorii de cheltuieli supuse unei evaluări calculate în mod convențional:

- materiile prime, în virtutea decalajului creat prin stocare (vezi capitolul 8);

- amortismentele și provizioanele pentru cheltuieli reglementate[1] (în principiu, provizioanele pentru depreciere nu intră în costurile complete datorită caracterului lor), mize bine cunoscute;

- dar și diferențe de încorporat eventual la cheltuieli neconstatate în contabilitatea financiară și numite „cheltuieli supletive": remunerația convențională a fondurilor proprii și cea a exploatantului proprietar, remunerații necontabilizate drept cheltuieli deoarece sunt acoperite din rezultatele contabile. Grija de a lua în considerare costul de oportunitate a resurselor al căror cost contabil este în mod artificial nul, exprimă ideea că un cost trebuie să poată fi evaluat conform semnificației sale economice. Acesta este și punctul de vedere exprimat de Anthony (1982), care a pledat pentru integrarea unui cost al capitalurilor proprii în contabilitatea financiară.

Acest ultim punct pune problema integrării costurilor finanțării în calcule (capitolul 1). Fără a ține cheltuieli de exploatare, se exclude costul capitalurilor proprii și împrumutate și se raționează în afara finanțării – cea ce se poate întâmpla atunci când se evaluează performanța intrinsecă a unui proces. Dacă se apreciază necesar luarea în considerație a costului finanțării, atunci apare logică integrarea acestuia în calculul costului capitalurilor proprii. Dezbaterea trimite la crearea de valoare, respectiv imperativul de a obține un beneficiu cel puțin egal cu remunerația minim așteptată de aportorii de capitaluri, inclusiv de cei care își asumă riscuri.

De actualitate este comentariul inspectorului contabilității Fabricii de

---

[1] Provizioanele pentru depreciere de activ constată reducerea valorii unui element al patrimoniului datorat unor cauze ale căror efecte nu sunt în mod necesar ireversibile. Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli acoperă riscurile și cheltuielile pe care evenimentele survenite sau în curs le fac probabile, clar precizate în privința obiectivului, dar a căror realizare este incertă. Provizioanele reglementate nu corespund obiectului normal al unui provizion și sunt contabilizate aplicând dispoziții legale (provizioane pentru investiții, pentru fluctuațiile cursurilor...).

sticlă de la Saint-Gobain în fața consiliului de administrație din 4 septembrie 1834: „S-a declanşat adesea discuția că în costul complet nu ar trebui cuprinsă dobânda. Aceasta este o mare eroare. O Societate Anonimă considerată întotdeauna ca un afacerist care, îşi procură fonduri pe încrederea sa, pe care le foloseşte în comerț. Aceste capitaluri sunt producătoare de dobânzi şi suma lor absoarbe până la concurență beneficiile obținute." (Nikitin, 1992, p. 200).

În toate aceste cazuri se identifică diferența dintre valori în scopul de a asigura „corelația" cu contabilitatea financiară. PCG au preconizat în această privință utilizarea unui cont specific „Diferențe de încorporare".

1.1.3. Diferențele apărute în cadrul fluxurilor contabilității de gestiune

Față de diferențele care vor fi prezentate, se pot introduce în plus şi altele în cadrul fluxurilor interne contabilității de gestiune. Trei cazuri au devenit clasice:

- diferențe de inventar, constatate în momentul inventarului faptic al stocurilor;
- diferențele care survin din imputarea cheltuielilor unui centru unui produs sau unui alt centru cu ajutorul costurilor prestabilite sau al diferențelor costurilor față de costul real. Cazul este obişnuit, spre exemplu, într-un sistem de facturări interne sau în procedeul facturărilor dintre entități la preț de piață, pentru a măsura competitivitatea prin comparație cu prețurile pe care le practică o întreprindere exterioară;
- diferențele privind nivelul de activitate, conform principiului imputării raționale.

Toate aceste diferențe trebuie identificate în conturi specifice în vederea „încheierii socotelilor".

1.2. Datele fizice

Descriind şi modelând un mecanism tehnic, contabilitatea de gestiune ataşează evident fluxurile financiare datelor fizice. Acestea sunt necesare, aşa cum s-a observat în capitolul 2, pentru identificarea costului unei entități (sau al uneia din activitățile sale), dacă aceste consumuri nu-i sunt specifice şi solicită chei de repartizare. Ele sunt necesare dacă respectivele consumuri sunt fungibile (materia primă lichidă a unui stoc în care loturile succesive sunt integrate în costuri diferite: cât valorează m^3 ieşiți?). De

asemenea, unitățile de lucru sunt date fizice în afara unor rare excepții. Contabilitatea de gestiune efectuează calcule de imputare a cheltuielilor indirecte înainte de orice corelație cu date fizice, care adesea o structurează şi o alimentează, datele financiare fiind, în diverse etape, foarte derivate. De unde şi importanța sesizării informațiilor care trebuie să răspundă criteriilor de „calitate contabilă", unele din aceste informații fiind rezultatul unor *constatări statice*. Este cazul cheilor de repartizare cum ar fi suprafețele ocupate, numărul de posturi de lucru sau de maşini instalate sau numărul de piese pe care le conține un produs. Ele pot fi relevate la intervale relativ lungi, stocate şi adesea sunt uşor verificabile. Metoda UVA, spre exemplu, se bazează pe construcția unei unități de lucru complexe care nu permite utilizarea altor sesizări în afara celor constatate.

Celelalte date fizice sunt *colectate urmărind fluxurile economice*. Şi aceasta fie pentru a identifica resursele consumate de o entitate sau o activitate, fie pentru a imputa costurile activităților între obiectele de calcul, produse, clienți sau altele. Trebuie organizată „uzina contabilă" pentru sesizarea volumelor de furnituri consumate de o unitate, o activitate, un produs sau numărul de ore lucrate, necesitate prin intervenția într-o entitate, asupra unei activități sau produs. Ceea ce se denumea altădată „contabilitate industrială" desemna înainte de toate această „urmărire" a fluxurilor fizice necesare pentru a identifica ce consumă, pentru ce şi în ce mod. De asemenea, la organizarea acestui „control al operațiilor" pentru care Taylor şi-a consacrat o parte însemnată a activității sale, prevăzând documente de sesizare care au permis să aibă la dispoziție date elementare indispensabile: ordine de fabricație pentru a dispune de elemente de bază privind un lot lansat în producție, bonuri de lucru pentru identificarea timpului, bonuri de ieşire din magazie pentru a cunoaşte materiile şi furniturile încredințate atelierelor, fişe care urmăresc regruparea activităților necesare unei comenzi. „Contabilitatea mâinii de lucru" şi „contabilitatea materiilor prime" sunt sisteme clasice mai întâi în unități fizice.

Trebuie remarcate două cazuri. Unele date fizice sunt sesizate în mod automat sau cvasiautomat pe măsura avansării unui proces, fie deoarece contoarele sau captatoarele le înregistrează, fie pentru că intervin proceduri administrative pentru a însoți fluxurile şi documentele (ecrane de sesizare ce colectează informațiile). În schimb, alte date sunt numite „declarative" deoarece realitatea tehnică nu permite măsurarea lor sau face posibil acest lucru la un cost rezonabil sau pentru că autonomia lăsată unei persoane sau unei echipe nu permite cunoaşterea timpului aferent unei activități sau

unei sarcini date).

> *Exemple.* O echipă de depanare care intervine pe site-ul unui client îi va semnala durata intervenţiei sau durata activităţilor pe care ea le necesită. În schimb un inginer care lucrează la mai multe proiecte va fi poate determinat să declare timpul consacrat fiecăruia dintre ele pe săptămână.

Nu este poate inexact să gândim că industria se află în primul caz în timp ce serviciile se află în al doilea, ceea ce face delicată implementarea unei contabilităţi de gestiune în domeniul serviciilor. Dar această dihotomie nu este în întregime convingătoare, noţiunea de servicii desemnând realităţi eterogene. Deosebirea reală se află în tehnologie (capitolul 2), între procesele repetitive şi programabile, şi ea există în servicii (operaţii de ghişeu poştal sau bancar, organizarea bacalaureatului) şi procesele puţin repetitive, precum cele din industrie (cercetare, gestiunea proiectelor).

Imposibilitatea sesizării datelor fizice poate conduce la înlocuirea acestui real cu o normă, fie pentru a simplifica, fie, ceea ce este mai interesant, pentru a le compara cu realul dar pe perioade mai lungi decât cele ale contabilităţii de gestiune.

> *Exemplu.* Calculul unei rate orare a orei productive se bazează pe ataşarea costului anual al unui salariat sau a unei categorii de salariaţi la numărul anual de ore productive. Acestea sunt calculate scăzând din orele remunerate timpul absenţelor autorizate şi plătite şi timpii neproductivi cuprinşi în timpul de prezenţă. Nu este obligatoriu semnificativ ca o producţie să suporte timpul absenţelor anormale într-o lună, ci este interesant să se procedeze pe perioade adecvate la compararea celor două rate privind absenteismul şi timpii nelucraţi prevăzuţi şi reali.

Chestiunea fundamentală pusă de aceste proceduri este calitatea contabilă: ce date merită acel „label comptable" – garanţie a fiabilităţii şi auditabilităţii? Răspunsul nu constă în a opune datele monetare care ar fi considerate fiabile, şi datele fizice, care ar fi mai puţin. Contabilităţile materiilor prime şi mâinii de lucru sunt adevărate contabilităţi în unităţi fizice deoarece se bazează pe proceduri controlate de sesizare. Dar nu toate datele fizice au această calitate.

2. Sesizarea, stocarea şi tratamentele multiple ale datelor; impactul tehnologiilor informatice

Noile tehnologii de producţie au fost legate de dezvoltarea informatizării proceselor, ceea ce comportă numeroase consecinţe pentru

contabilitatea de gestiune. Trebuie evitat ceea ce generează costuri administrative ridicate. În timp real şi în permanenţă trebuie sesizate consumurile, alocarea acestora sarcinilor, entităţilor, activităţilor şi produselor. Atunci când sesizarea datelor brute este plictisitoare şi greoaie, ea devine oneroasă şi inexactă. Într-adevăr, *ea nu este de la început o sarcină contabilă* ci o parte a atribuţiilor operatorilor. Dacă ei văd în ea o restricţie căreia nu-i înţeleg bine finalitatea (sau din necesitate teama faţă de ea), sesizarea va reflecta inexact realitatea dacă ea nu este verificabilă.

Evoluţia tehnologiilor de producţie şi aceea a sistemelor de informare obligă, atunci când este posibil, la revederea procedurilor de sesizare pentru automatizare. JIT multiplică loturile de dimensiuni mici. El obligă la aceleaşi procedee cu furnizorii, ceea ce antrenează sesizări de informaţii multiple, deoarece un mare număr dintre ele, aşa cum bine s-a demonstrat prin metoda ABC, sunt legate de numărul de lansări sau de comenzi în plus faţă de volumul global tratat. În multe din cazuri, volumul de informaţii de sesizat poate fi multiplicat de la 5 la 10 la intrare, dar prin compensare el reduce tratamentele interne, urmărirea post cu post nu se mai impune, prin dispariţia elementelor în curs din posturile de lucru. Este adevărat că tehnicile de sesizare evoluează paralel (cod de bare) pentru reducerea duratei acestei operaţii, eliminarea riscurilor de eroare umană şi integrarea într-un suport informatic complet.

Exemplu. O societate din Dallas, Pillowtex, constituie un caz exemplar. Această întreprindere produce perne (de dormit) într-o gamă vastă, vândute sub marcă proprie sau sub cea a distribuitorilor, de 1 500 000 unităţi pe lună în 9 uzine, cu puncte care pot atrage 20 000 de unităţi pe zi şi pe uzină. Schimbul de date informatizate (EDI) cu clienţii şi furnizorii şi folosirea codurilor de bare i-au permis să amelioreze reactivitatea pe termen foarte scurt. Într-un sistem tradiţional, fiecare carton expediat conduce la redactarea unui bon de expediţie, apoi aceste bonuri duc la o sesizare pe loturi (decalată în timp) pe consolă informatică pentru nevoile inventarului permanent. În sistemul de codificare informatizat, fiecare mişcare în materie duce la o sesizare imediată în fiecare fază de fabricaţie, la fiecare tranzacţie internă. Ordinele de fabricaţie provin de la clienţi prin EDI, fiecare unitate ieşită din fabricaţie este codificată prin bare conform unei tehnici care permite identificarea clientului, a modului de expediere. Cartoanele expediate sunt codificate şi sesizate, codurile de bare permiţând identificarea clientului, produsului, cantităţii expediate. Cum anumiţi distribuitori dispun ei înşişi de sisteme de sesizare integrate, lor le este posibil pe baza unei sesizări prin coduri de bare la casă, să emită facturi clientului lor şi să declanşeze un ordin de reaprovizionare la Pillowtex (Klein şi Jacques, 1991).

Interesul recurgerii la acest tip de sesizare este clar în producţiile de tip *„job order"* în care un acelaşi personal participă la activităţi foarte variate şi/sau la comenzi sau proiecte diverse. Acest caz este sensibil în special activităţile de service, în care este esenţială cunoaşterea, spre exemplu, a

timpului trecut pentru fiecare dosar (timpul de vânzare) şi în care sesizarea acestui timp pune probleme diferite acelor care cunosc industria. Fiecare colaborator trebuie să poată indica modul fiabil de repartizare a timpului (ore facturabile pe client, ore nefacturabile), ceea ce nu va merge de la sine. Unii specialişti au utilizat o sesizare prin coduri de bare pentru a uşura această sarcină, ceea ce elimină una din cauzele lipsei de fiabilitate a acestei operaţii, dar aplicarea este limitată. Există şi alte surse de a o lua pe ocolite. Ele relevă mai puţin o soluţie tehnică decât una de reflecţie prin motivarea persoanelor faţă de orice sistem de gestiune. Nu trebuie să presupunem că informatizarea uşurează sarcinile administrative. Ea le deplasează. Utilizarea ERP, spre exemplu, generează restricţii severe de organizare. Este adevărat că sesizarea şi urmărirea unui anumit număr de consumuri sunt fiabilizate, uneori prin garanţia personală a controlorului de gestiune, care validează anumite intrări în sistem.

Dincolo de tehnicile de sesizare, rămâne conţinutul informaţiilor pertinente care trebuie identificate. Dacă se preferă ideea unei diferenţieri a analizelor de cost pentru nevoi diferite, este necesar să se poată dispune de analize de costuri conform unor criterii multiple (după variabilitate, sarcină, echipă, client, produs, regiune...). Utilizarea *bazelor de date decizionale* răspunde acestui obiectiv: construcţia de „hipercuburi" de unde este posibil să se extragă prin „căutători" sau instrumente de „datamining" - diferite reclasări conform unor „orientări" ceea ce reprezintă o soluţie de forţă. ERP (*Entreprise Ressources Planning* – Întreprindere Resurse Planificare) oferă garanţii de evaluare indispensabile unei bune contabilităţi de gestiune. Aceste instrumente foarte performante nu scutesc de o reflecţie aprofundată asupra naturii informaţiilor de care va fi nevoie. Ceea ce nu este codificat pentru a fi stocat este pierdut.

Exemplu. Un comerciant în utilaje electro-casnice, audio-vizuale şi multimedia doreşte o analiză lunară a marjei nete în afara grupului prin divizare şi pe linia produselor vândute de fiecare. Pentru aceasta el trebuie:

- să identifice mărcile vândute de fiecare diviziune din afara grupului, ceea ce presupune o codificare pe linia produsului pe referinţă, pe client şi pe vânzător, fiecare vânzător fiind exclusiv legat de o diviziune;
- să cunoască costul de cumpărare a mărfurilor vândute pe linie de produse şi pe diviziune, ceea ce solicită o codificare care permite identificarea furnizorilor fiecărei mărfi vândute pentru eliminarea costurilor mărfurilor vândute intra-grup şi alocarea costului său de cumpărare fiecărei vânzări în afara grupului.

La „marja frontală" astfel identificată, calculul prevede să înglobeze „ultima marjă", respectiv să adauge:

- sconturile furnizorilor, ceea ce presupune o codificare pe produs şi pe furnizor;

- risturnurile obţinute, ceea ce obligă de asemenea la aceleaşi codificări şi la o retratare manuală pentru sconturile consimţite de furnizori comuni mai multor diviziuni;

şi de a reduce:

- sconturile la clienţi, de unde o codificare necesară a operaţiilor pe clienţi şi pe produs;
- pierderile privind stocurile şi variaţiile de provizioane, ceea ce presupune un inventar pe linie de produs pentru pierderi şi pe referinţă pentru provizioane;
- pierderile din creanţe şi variaţiile provizionului pentru creanţe-clienţi, ceea ce solicită o codificare care să permită corelarea acestor elemente cu clienţii diviziunii.

Se dispune astfel de „marja netă privind costul de cumpărare". Pentru a trece la marja unei diviziuni pe linie de produse, trebuie reduse cheltuielile sale de personal, respectiv:

- salariile, cheltuielile şi taxele asupra salariilor, primele şi bonusurile, provizioanele pentru concedii plătite, presupun identificarea persoanelor afectate entităţii şi care intervin pe linie de producţie şi obţinerea sumelor în chestiune, pe baza unui program de plăţi. Dacă personalul nu este afectat unei linii de produse , conducerea trebuie sesizată la timp;
- costurile autoturismelor societăţii, atribuite diviziunii, ceea ce presupune identificarea şi cunoaşterea acestora;
- cheltuielile misiunii, ceea ce presupune identificarea şi reclasarea lor pe salariat sau pe diviziune;
- costurile provizorii de recrutare, formare, ceea ce conduce la aceleaşi nevoi;
- cheltuielile de promovare şi marketing, consacrate pe fiecare diviziune liniilor sale de produse.

Ne aflăm astfel în fața unei evoluții tehnologice care tinde să repună în discuție metodele contabile. Nu mai este vorba de o simplă accelerare şi mecanizare[1], ci de a pune în discuție modalitățile de funcționare, reunind într-un sistem unic diferite module. Datele sunt „descrise aici independent de program"[2], care le tratează, ceea ce nu este cazul modelului contabil tradițional. Aşa cum sublinia Pierre Gense (1989) într-un text precursor: „Conform regulilor contabile existente, informația este conservată la un nivel de agregare compatibil cu nevoile interne şi externe estimate dinainte. [...] Interesul bazelor de date este de a sesiza şi păstra informațiile primare sub forma cea mai elementară posibilă. [...] Chiar de pe acum deja apar, în grupuri de o anumită importanță, sisteme de informare complexe care organizează datele întreprinderii într-un ansamblu coerent. [...] Astfel de sisteme bazate pe integrarea sesizării tratamentelor de stocare şi a transmiterii datelor – trebuie dezvoltate."

[1] Hugues Boisvert spune puţin cam sever despre contabili că: „în cea mai mare parte a cazurilor, ei sunt mulţumiţi să programeze pe suport informatic sisteme manuale de o altă generaţie." (Boisvert, 1991, p. 12).

[2] OECCA (1984, p.491), există un raport strâns între această perspectivă şi cea care se referă la contabilitatea evenimenţială.

3. „Corelația" cu contabilitatea financiară

Avantajele tehnologiilor informatice nu au determinat contabilii să renunțe la stabilirea unor sisteme care, mergând de la simpla trecere şi clasare a datelor, mențin garanția coerenței care determină calitatea contabilă. Şi atunci când contabilul este solicitat să împartă cu mulți alții sesizarea informației şi fără îndoială să abandoneze tratamentul, evoluția tehnologică trebuie să incite la reconsiderarea ingineriei.

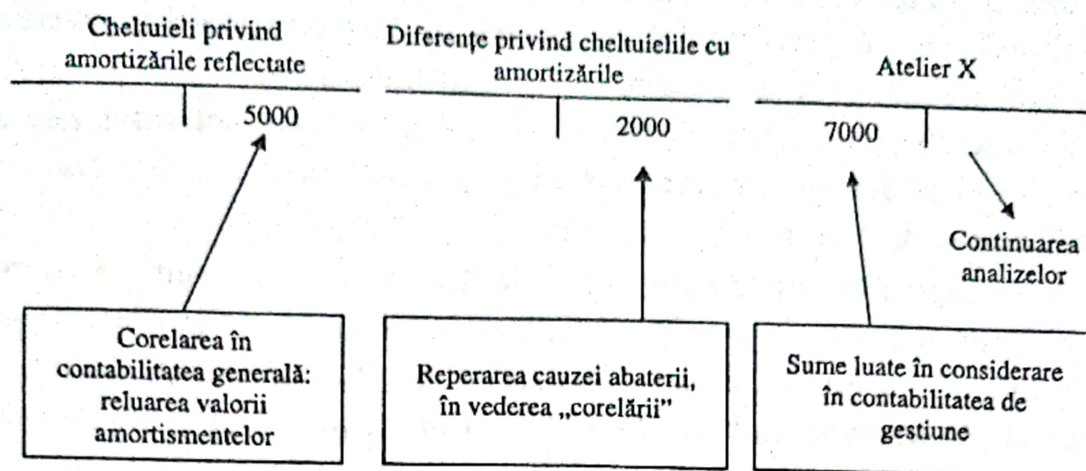
Miza trece deci într-o fază legată strâns de sesizarea şi stocarea informatică a datelor; ea se referă la modalitățile de articulare a înregistrărilor şi tratamentelor contabile, efectuate pentru nevoile contabilității financiare sau pentru cele ale contabilității de gestiune. Țelurile contabilității financiare şi cele ale contabilităţi de gestiune sunt recunoscute distincte, cel puțin prin faptul că ele se adresează unor utilizatori diferiți şi contabilitatea financiară trebuie să rezolve dificila problemă de a adapta informații utile financiarilor, dar care nu pot afecta poziția competitivă a întreprinderii, informând concurenții. În aceeaşi măsură, este pusă de multă vreme problema corelării lor.

Planurile Contabile Generale au examinat posibilitățile de integrare a contabilității de gestiune şi contabilității financiare (fie prin deschiderea conturilor contabilității de gestiune în cadrul contabilității generale, pentru care acestea constituie subdiviziuni, fie prin supremația contabilității de gestiune; în acest fel, în cursul exercițiului, sunt deschise numai conturile contabilității analitice, conturile de cheltuieli şi de venituri ale contabilității generale nefiind în funcțiune decât la finele exercițiului).

PCG au propus în final să lase autonomie contabilității de gestiune, corelând-o cu contabilitatea generală prin „conturile reflectate" care nu par să facă obiectul unei aplicații reale. Principiul conturilor reflectate se bazează pe crearea conturilor de cheltuieli după natură „fantome", contrapartide ale înregistrărilor contabilității de gestiune la intrarea în rețeaua de analiză. Aceste conturi sunt imaginea („reflectată") a ceea ce ar constitui mişcările care afectează conturile de cheltuieli atunci când contabilitatea ar fi integrată. Această situație permite fără dificultate introducerea unei valorizări a fluxurilor, diferită în contabilitatea financiară față de contabilitatea de gestiune prin intermediul diferențelor de încorporare.

Exemplu. Se amortizează maşinile atelierului X pentru un total de 5 000 în contabilitatea financiară şi o sumă de 7 000 în contabilitatea de gestiune (schema 3.1.).

Schema 3.1. – Mecanismul conturilor reflectate



Această metodă, despre care Cibert şi Lauzel (1963), secretar general şi vicepreşedinte al Consiliului Naţional al Contabilității scriau că „făcuse obiectul unor critici şi aprecieri călduroase" asigură autonomia contabilității de gestiune deoarece este posibilă scutirea de evaluările contabilității financiare: „nu există dependență, ci integrarea celor două contabilități." (ibidem, p. 50). Metoda conturilor reflectate, incorect denumită aşa, deoarece nu este vorba de a reflecta o imagine fidelă a contabilității financiare, ci mai mult renunțând la aceasta, păstrând mecanismul de integrare. Această soluție a fost determinantă pentru separarea de contabilitatea financiară în perioada Planului Contabil 1947. În schimb, unii apreciază că s-a pornit pe un drum periculos: „Prin conturile reflectate, obligația de control nu este afirmată; contabilitatea analitică poate deveni în întregime extracontabilă. Drumul este deschis spre o separare profundă. Aceasta determină contabilul să se organizeze mai întâi pe bază de documente primare netratate, metoda complică în mod neobişnuit controalele - într-o perioadă în care instrumentele de tratare a informaticii sunt mult mai puțin performante – şi încurajează dispensarea de ele. [...] Această derivă, era ea dorită? Desigur nu. Dar nevoia de a repurta o victorie rapidă şi decisivă, presiunea puterilor publice în favoarea unei soluții de natură să favorizeze înregistrarea tuturor întreprinderilor în cadrul Conturilor Națiunii au jucat un rol decisiv." (Durand, 1992).

Contabilități integrate sau autonomie? S-ar putea gândi că chestiunea este reglată de tehnologia informatică. Totuşi, partizanii unei contabilități integrate consideră această practică drept o falsă situație şi afirmă necesitatea de a menține o procedură contabilă, prin care comoditatea informaticii nu a fost perimată: „Un ajutor pur tehnic nu rezolvă cu nimic

problema de fond, care se situează nu la nivelul unei ameliorări tehnice în tratamentul datelor, ci la cel ce le sesizează şi, mai ales, afectarea lor, în special în ceea ce priveşte relaţia dintre utilizatori succesivi în cursul proceselor de fabricaţie de o parte, şi variaţiile de stoc pe de altă parte. [...] Cel mai adesea nu există coincidenţa dintre intrarea elementelor exterioare în întreprindere şi utilizarea lor efectivă, în general succesivă." (Lagrange şi Saint-Ferdinand, 1990, p. 50).

Dificultatea enunţată este dublă: fără a rămâne la o simplă triere a datelor care se desăvârşeşte prin diferenţierea de procedurile necesare contabilităţii, de sesizare a fluxurilor de intrare şi apoi pierderea lor din vedere, conform principiului de sesizare unică. Lucrările conduse în cadrul serviciilor contabile ale grupului L'Oreal, ale cărui rezultate au făcut obiectul a două publicaţii (Dormagen, 1990; Lagrange şi Saint-Ferdinand, 1990), au avut un rol de pionier în acest domeniu, sugerând proceduri generale, independente de soluţiile tehnice de punere în operă reţinute în final, care să permită obţinerea în mod conjunct a situaţiilor financiare şi a tablourilor de analiză a fluxurilor.

Principiul contabilităţii integrate constă în a asocia oricărei înregistrări:

- data şi identificarea operaţiei (cod furnizor, număr de factură);
- conturile care înregistrează „utilizările" (în debit) şi „resursele" (în credit);
- identificarea obiectului operaţiei : cumpărare de materii, vânzare, plată, încasare, variaţia stocurilor...;
- înregistrarea şi a altor informaţii utile.

Datele pe care le înregistrează documentul contabil au corespondenţe în diverse fişiere (clienţi, furnizori). Dispunem de o organizare în care contabilitatea se transformă în bază de date.

> *Exemplu.* Dacă întreprinderea doreşte să dispună de o analiză a fluxurilor de trezorerie, este suficient să selecţioneze înregistrările contabile care pun în discuţie conturile banca şi casa, să le regrupeze pe obiect şi pe tip de contrapartidă.
>
> Dacă se doreşte stabilirea unui cont de rezultat după natură, se selecţionează înregistrările ale căror utilizări sau resurse implică contul de rezultat şi nu regrupează documentele conform obiectului (cumpărări, variaţii de stoc, vânzări...).

Nu se poate conchide definitiv asupra acestei teme. Oricum ar fi, regulile de bază rămân clare. Pare simplificator să nu se acorde autonomie contabilităţii de gestiune. Dar este mai periculos să încurajăm toleranţa

dincolo de autonomie, sau ruptura cu ceea ce a reprezentat forţa din punct de vedere istoric a contabilităţii în partidă dublă: rigoarea. Contabilitatea de gestiune trebuie să rămână fiabilă, dar verificabilă. Ea nu reprezintă o simplă informaţie spre deosebire de ceea ce cred aceia care nu o mai deosebesc de alte informaţii cuantificate într-o bază de date.

Concluzie

În această primă parte se prezintă noţiunile şi principiile fundamentale ale contabilităţii de gestiune. Continuarea lucrării va adăuga descrierea producţiilor şi utilizărilor posibile. Se ştie, contabilitatea de gestiune are o finalitate: de a fi utilă managerilor. Capitolul introductiv a prezentat o cartă a nevoilor acestor manageri. Ea este aceea care va continua de acum încolo (schema 3.2.):

- ajutor al controlului strategic face obiectul părţii a doua (capitolele 4 şi 5);

- ajutor al controlului de gestiune (şi eventual al controlului de execuţie) face obiectul celei de-a treia părţi (capitolele 6 şi 7);

- calculul rezultatului perioadei (capitolul 8) şi convenţiile pe care le solicită este, la rândul lui, transversal (dar el poate fi ataşat unuia din cele trei subansamble ale controlului conform periodicităţii şi formei sale de prezentare: lunară, spre exemplu, aşa cum reiese în principiu din controlul de gestiune).

Schema 3.2. – Planul continuării lucrării

	Controlul strategic	Controlul de gestiune	Controlul de execuţie
Finalizarea	Capitolul 4	Capitolul 6	
Pilotarea	Capitolul 5	Capitolul 7	
Postevaluarea	Capitolul 8		

PARTEA A DOUA

Ajutor în controlul strategic

Contabilitatea de gestiune trebuie să ajute managerii la identificarea şi conducerea consecinţelor financiare ale opţiunilor strategice. Aceasta constituie o sfidare pentru ea. Domeniul său tradiţional este zdruncinat: frontierele pertinente nu mai sunt cele ale întreprinderii juridice, ci ale întreprinderii înţeleasă prin partenerii săi; este vorba de a calcula costuri care nu există încă şi nu de sesizat şi alocat cheltuieli ale lunii în curs. Sunt avute în vedere cuplurile „cost-valoare" pe care trebuie să le modeleze, costurile însuşirilor, uneori imateriale, ale produsului. Este necesară cunoaşterea nu numai a costului complet al unui produs sau al unui proces pentru administrare, ci şi a nevoilor de finanţare pe care le determină şi pe care contabilitatea de gestiune le-a ignorat conform tradiţiei. Inductorii de cost şi de nevoie de finanţare sunt în centrul modelării care solicită conducerea procesului de creare a valorii.

Capitolul 4

MIZELE STRATEGICE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

Contabilitatea de gestiune trebuie să fie capabilă să ajute managerii într-o perspectivă strategică, respectiv în decizii cum sunt: penetrarea noilor piețe, noi domenii de activitate; lansarea de noi produse, fixarea unei politici tarifare, alegerea canalelor de distribuție, definirea gamei de produse, alegerea proceselor de fabricație, implementarea, conceperea produselor, decizia de fabricație sau de colaborare. Miza este de a optimiza oferta întreprinderii, *adaptând costurile pe care ea le angajează la valoarea pe care produsul său o reprezintă pentru client.* În acest cadru se pune accentul pe cuplurile cost-valoare sau cost-avantaj (Besson și Bouquin, 1991; Lorino, 1991).

În această perspectivă, este importantă identificarea ansamblului costurilor provocate direct și indirect de produsele și activitățile examinate și punerea în evidență a factorilor care îi determină. Problematica se referă la cea mai bună cunoaștere posibilă a costurilor complete ale produselor și activităților. Numeroși autori (Evraert și Mévellec, 1991; Johnson, 1987; Pederson, 1987) au arătat că eșecurile frecvente ale companiilor menite să încerce frânarea creșterii cheltuielilor de structură sunt legate de absența identificării prealabile a cauzelor indirecte care determină costurile în chestiune și explică creșterea lor.

După ce am reamintit importantele noțiuni strategice utile și am expus metoda clasică de calcul a costului complet, vom vedea cum îl vom modifica folosind demersul ABC. Dar analiza strategică nu se poate limita

la o informare care ar duce numai la costuri: obiectivul fiind de a administra crearea de valoare pentru client, dar şi pentru acționar, trebuie determinate care sunt nevoile de capitaluri determinate de strategie. Aceasta pune problema măsurării nevoilor în fond de rulment pe produs şi cunoaşterea variabilelor care îl afectează.

1. Locul managementului costurilor în procesul controlului strategic

Se disting în general două tipuri de decizii strategice. Prima categorie este ansamblul deciziilor care privesc *alegerea domeniilor* în care întreprinderea îşi exercită activitatea şi „specializările" (meseriile); terminologia anglo-saxonă le desemnează drept corporate strategy (strategie de întreprindere).

> *Exemplu.* Poşta exercită mai multe „meserii": curier, servicii financiare, coletărie, gestiunea unei rețele de vânzări pentru marele public. În fiecare din aceste specializări se pot distinge diferite domenii de activitate: coletărie între întreprinderi, numită business-to-business (sau B-to-B), curier pentru particulari etc.

Într-un grup mare, organigrama face să apară de multe ori, sub direcția generală, „ramuri" ce corespund în general „profesiunilor", apoi „diviziunilor" legate de domeniile de activitate.

A doua categorie cuprinde decizii care, *într-un domeniu* dat, determină pe termen lung şi în manieră puțin reversibilă finalitățile urmărite de întreprindere şi instrumentele pe care ea se sprijină pentru a le îndeplini: se vorbeşte atunci de *business strategy* (strategie pe domeniu). Vom începe cu aceasta.

1.1. Costurile în strategia pe domeniu de activitate

Prima etapă a oricărei reflecții strategice constă în identificarea jocului concurențial la care participă întreprinderea. Ori, realitatea este complexă, deoarece întreprinderea propune produse mai mult sau mai puțin variate unor clientele mai mult sau mai puțin diferite, respectiv zone geografice distincte sau profile de cumpărători multiple. Pe scurt, această entitate intervine asupra unui ansamblu de cupluri produse-piețe. Pentru strategie, un anumit număr din aceste cupluri pot fi regrupate deoarece relevă de la un acelaşi demers, cu o strategie unică – deoarece concurenții sau clienții sunt comuni, pentru că tehnologia respectivă este unică. Acest

ansamblu de cupluri produse-pieţe constituie un domeniu de activitate strategică (DAS) sau segment strategic – noţiune care nu se confundă cu cea de segment de marketing, care grupează cumpărătorii pe criterii de cumpărare identice şi nu funcţie de categoriile economice de ramură sau sector. Ceea ce defineşte un DAS este specificitatea demersului strategic care se aplică aici şi nu specificitatea nevoilor la care caută să răspundă produsele oferite.

Exemplu. Ramura economică a presei şi editurii ar fi un domeniu de activitate strategic dacă, pe de o parte, ar fi posibilă practicarea aceleiaşi strategii în presa scrisă, audio-vizuală şi în toate formele de editură şi, pe de altă parte, dacă ar fi necesară prezenţa în presă şi editură pentru a fi performant. Ori, dacă anumite întreprinderi sunt prezente atât într-una cât şi în cealaltă, există întreprinderi performante care nu exercită aceste două activităţi, ceea ce de facto, ne face să ne gândim că există mai multe domenii de activitate strategică în cadrul presei şi al editurii.

1.1.1. Strategiile generice

În privinţa unui DAS se defineşte o strategie de domeniu. Ea rezultă dintr-o analiză a poziţiei concurenţiale pe care întreprinderea poate spera s-o obţină punându-şi în operă atuurile sale specifice. Dar decizia finală depinde de analiza elementelor de atracţie ale DAS pentru întreprindere. Considerând că atracţia unui sector este legată de posibilitatea de a obţine în mod durabil o rentabilitate ridicată, Porter (1982, 1986) a explicat că această atracţie depinde de următoarele elemente de forţă:

- structura concurenţei şi vulnerabilitatea domeniului de activitate cu patru forţe:

- puterile de negociere ale clienţilor;
- puterile de negociere ale furnizorilor;
- pericolele de acces potenţiale;
- pericolele unor produse de substituţie.

Multe dintre aceste forţe sunt active, cel mai mare fiind riscul prin care valoarea creată în domeniu de activitate ar putea fi acaparată de alţii. Deciziile strategice trebuie văzute drept soluţii ascunse problemelor puse întreprinderii de cele cinci forţe care se exercită asupra ei şi domeniului său de activitate. Într-un DAS, strategia este constituită din ansamblul deciziilor şi acţiunilor care vor permite unei întreprinderi să obţină o poziţie care poate fi apărată în mod durabil, conform obiectivelor sale. Se au în vedere decizii privind:

- toate cuplurile produse-pieţe;

- modalităţile de a deveni competitiv;

- alianţele stabilite în concluzie.

În alţi termeni, trebuie determinate *teritoriile, armele* şi *alianţele* care vor permite îndeplinirea obiectivelor fixate. Ansamblul soluţiilor reţinute de întreprindere se poate rezuma la câţiva *factori cheie de succes*, respectiv în *performanţe critice prin care întreprinderea caută să facă faţă celor cinci forţe.* Ele coexistă cu factorii cheie de risc, consideraţi puncte critice ale nonperformanţei.[1]

În faţa celor trei chestiuni generice, întreprinderea trebuie să dea un răspuns care depinde de capacităţile sale de a reuni condiţiile unui avantaj concurenţial. Ea trebuie să formuleze o ofertă bazată pe atuuri pe care le poate reuni în faţa concurenţilor. Pentru aceasta, conducătorii trebuie să identifice *resursele cheie* pe care întreprinderea le poate pune în operă şi *pertinenţa lor în mecanismul concurenţial.*

O contabilitate de gestiune în serviciul strategiei constituie astfel un sistem de informare care contribuie la identificarea răspunsurilor pertinente în procesul de definire a ofertei întreprinderii. Această contabilitate poate constitui o resursă cheie: capitolul următor va arăta modalitatea în care firmele japoneze au ştiut să se sprijine pe expertizele lor pentru a prevedea costul pentru destabilizarea concurenţei. Ea devine astfel unul din factorii adaptării actorilor implicaţi în procesele cheie (noţiunea ucenicie – învăţare organizaţională sau de întreprindere care învaţă) constituie un atu important pentru adaptarea şi permanentizarea avantajului concurenţial, învăţând şi uitând. Un astfel de criteriu ar trebui să fie important în alegerea unui sistem al contabilităţii de gestiune (Cooper şi Kaplan, 1998).

Lucrări recente în strategie (curent numit „*resources-based*") descriu de maniera următoare procesul prin care contabilitatea de gestiune trebuie să-şi ocupe locul. Pentru a fi capabilă să elaboreze în mod durabil o strategie pertinentă, întreprinderea trebuie:

- pe de o parte, să identifice resursele cheie, materiale şi imateriale, care sunt la origine un avantaj competitiv dacă sunt dificil de copiat, cumpărat sau deformat. „Competenţele" cheie rezultă din corelarea resurselor complementare care formează cunoştinţele fundamentale ale întreprinderii;

---

[1] Vezi asupra acestui aspect şi implicaţiile sale în controlul de gestiune, H. Bouquin, *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, chap. 3.

- pe de altă parte, punerea la punct a structurilor şi regulilor de funcţionare care garantează mobilizarea efectivă a acestor resurse, cunoaşterea şi mai ales evoluţia lor, dacă este necesar (în caz că ea este punct cheie).

În legătură cu acestea, se au în vedere „capacităţi organizaţionale". Învăţarea organizaţională este una din modalităţile dinamicii resurselor, unul din instrumentele care determină evoluţia competenţelor şi capacităţilor.

Exemplu. Moingeon şi alţii (1998) arată modalitatea în care societatea Salomon a ştiut să aplice o astfel de dinamică pentru a înţelege domeniile sale de activitate dincolo de fixarea schiurilor. Competenţa cheie, privea cunoaşterea sporturilor de iarnă şi în aer liber, însoţită de o profesie tehnologică cu mai multe competenţe specifice. Capacităţile organizaţionale care întăresc competenţa cheie şi trebuie să determine evoluţia, cuprind competenţele sportive ale personalului, întreţinute prin recrutarea şi mai ales prin organizarea matriceală construită pentru optimizarea circulaţiei informaţiei între lucrătorii operaţionali şi funcţionali, ceea ce demonstrează competenţa cheie.

Această organizare deosebeşte mai ales şefii de proiecte, direcţiile tehnice şi direcţiile de pieţe (zone geografice). Responsabilii proiectelor sunt pivoţii sistemului. Ei au de îndeplinit şapte misiuni:

- facilitează relaţiile dintre direcţiile pieţelor şi cele industriale;
- elaborează şi aplică strategiile pe produs;
- dirijează proiectele;
- lansează noile produse;
- garantează profitabilitatea de ansamblu a fiecărei linii de produse;
- administrează planurile pe termen lung;
- încurajează crearea de "produse cult" ferm inovatoare.

Directorii de pieţe au patru misiuni:

- coordonează directorii de filiale;
- garantează marjele şi rentabilităţile filialelor;
- dezvoltă canalele de distribuţie;
- anticipează modificările comerciale.

Directorii industriali au, de asemenea, patru misiuni:

- încurajează inovaţia tehnică;
- dezvoltă priceperea (iscusinţa) industrială;
- creează, dezvoltă şi fabrică produsele;
- să fie responsabili de costuri, preţuri şi investiţii.

Responsabilii de proiect sunt secundaţi de controlori de gestiune veniţi de la alte direcţii cu rolul de a reaminti necesitatea marilor echilibre fără să pună frână ideilor. Analiza costurilor apare astfel ca o pavăză, deoarece o structură foarte orientată spre inovare poate fi periculoasă dacă un astfel de dispozitiv nu există. Împiedicarea abaterilor de la o strategie, constituie un instrument eficient de aplicare. Salomon a învăţat din aceste cheltuieli într-o perioadă anterioară.

1.1.1.1. Ce teritoriu ocupă: este necesară prezenţa în toate cuplurile produse-pieţe?

Răspunsul la o astfel de întrebare depinde evident de capacităţile întreprinderii, care pot fi restrictive. Dincolo de aceasta, pertinenţa alegerii

depinde de două aspecte.

- Există o astfel de sinergie considerată puţin viabilă între cuplurile produse-pieţe, pentru întreaga strategie de focalizare numai pe unele dintre acestea?

- Sinergia, sau *efectul de solidaritate,* reprezintă interacţiuni dintre produse, cupluri produse-pieţe sau activităţi care permit ansamblului să obţină o performanţă superioară sumei performanţelor pe care le-ar obţine fiecare din părţile sale izolate.

> *Exemplu.* Istoria distribuirii bunurilor de mare consum arată perioade de integrare orizontală prin crearea începând cu secolul al XIX-lea a unor magazine în care sunt propuse şi urmărite în perioadele de integrare bunuri extrem de diverse pentru buna fundamentare a reîntoarcerii la o distribuţie mai specializată.

- Este posibilă o ajustare mai bună a ofertei decât a concurenţilor, la diversitatea aşteptărilor clienţilor? Sau lucrând mai puţin scump (acolo unde oferta depăşeşte aşteptările pieţei: tema supercalităţii), sau propunând mai bine preţ acceptabil, pentru client. Poate fi dificil pentru aceeaşi întreprindere să regleze finanţarea ofertei în faţa diversităţii exigenţelor pieţei, şi dacă ea o face, va fi mai performantă decât cele specializate: aceasta înseamnă incitarea la o strategie de focalizare, care constă în limitarea la câteva cupluri produse-pieţe.

> *Exemplu.* Succesul întreprinderilor FedEx sau DHL, în DAS-ul coletelor B-to-B a arătat lipsa de pertinenţă a unui serviciu poştal unic rezultând în fapt dintr-o insuficientă segmentare a pieţelor.

1.1.1.2. Cum să fii competitiv şi rentabil în teritoriile alese?

Porter distinge două mari tipuri de răspunsuri: căutarea unei dominaţii prin costuri, respectiv strategia de diferenţiere.

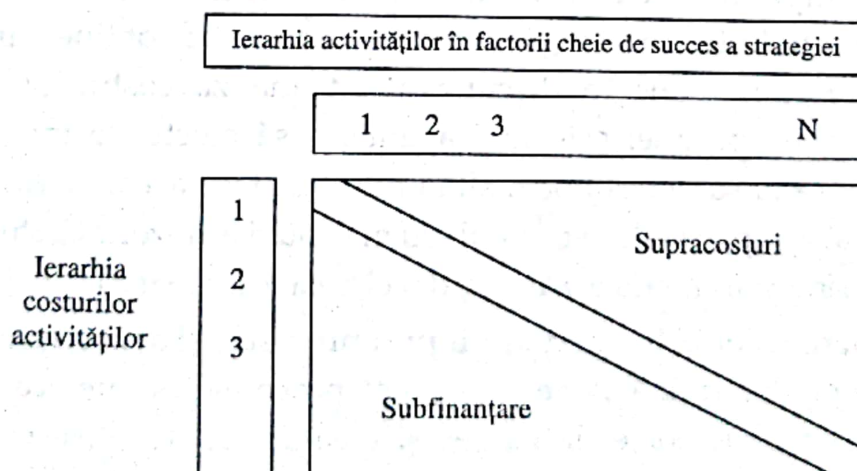
Dominaţia prin costuri constă în prezentarea unei oferte percepută de clienţi drept analogă cu cele ale concurenţilor, obţinând un cost complet inferior lor. Echivalenţa ofertelor conduce la un preţ unic de care profită întreprinderea cu costurile mai reduse. Un model devenit clasic, cel al Boston Consulting Group (BCG) se bazează pe constatarea că, pentru cea mai mare parte a produselor sau DAS, există o „bază de experienţă", respectiv o activitate sau un proces pentru care efectul de volum (numit efect de experienţă) duce la o diminuare medie a costurilor unitare cu

aproximativ 20% la fiecare dublare a volumului cumulat. În această logică în care strategia este bazată pe costuri, baza de experienţă este aceea care defineşte DAS. Volumul determină costul.

Diferenţierea solicită construirea unei oferte diferite de cea a concurenţilor, mai bine adaptată la aşteptările clienţilor. Această diferenţă a ofertei vizează creşterea „valorii" produsului pentru client, ameliorând performanţa sau reducând costul pentru cumpărător. Strategia este pertinentă dacă nu este copiabilă şi dacă clienţii acceptă să retribuie costurile pe care întreprinderea se angajează să le diferenţieze. O strategie de diferenţiere care mizează pe reducerea costurilor de folosinţă la client nu este pertinentă decât dacă acesta dispune de un sistem contabil capabil să identifice costurile aprovizionărilor, şi să evalueze astfel reducerea lor.

Într-un caz şi în altul, procesul conduce la *trecerea continuă* de la termen lung la cel scurt, identificând factorii cheie de succes, acţiunile pe care le solicită activităţile şi responsabilităţile pe care le generează. Această analiză este necesară pentru a ajunge la alinierea ierarhiei costurilor activităţilor pe locurile pe care le ocupă în ierarhia factorilor cheie de succes, obiectivul fiind de a vida zona nord-est din schema 4.1.[1] în care activităţile costisitoare par puţin justificate pentru a-şi atinge scopul diagonala, activităţile zonei sud-est fiind, fără îndoială, subfinanţate.

Schema 4.1. – Alocarea strategică a resurselor după activităţi



Adesea, într-un sector dat, competitorii nu adoptă comportamente identice, ei se regrupează în ceea ce Michael Porter numeşte *grupuri*

[1] Un demers de analiză comparabilă la General Electric este raportat de Hugues Boisvert , op.cit. (1991), p. 205. Detaliul se regăseşte în T.C. Brien, „Improving Performance Through Activity Analysis" în Turney (ed), op.cit. (1989), p. 21-31.

strategice diferite; unii, spre exemplu, propun produse cu o bună piață banale, alții caută să îmbogățească gama lor de servicii. Diversele grupuri strategice nu sunt la fel de sensibile la pericolele care apasă asupra sectorului de activitate.

Tipologia lui Porter este considerată de unii specialişti proprie întreprinderilor care pot spera un avantaj durabil care se poate apăra. În anumite cazuri, confruntarea este permanentă, nici un avantaj nefiind durabil, în sensul că protagoniştii caută în mod continuu să-şi diminueze costurile, să amelioreze performanța produselor lor, să diminueze durata de concepere a produselor noi. Aceste aspecte sunt constatate în ramura industriei automobilelor, la producția de bunuri de echipament pentru marele public. Capacitatea de a dezvolta rapid un nou produs pentru a răspunde concurenților sporind funcționalitățile prin reducerea costului este o condiție de supraviețuire. Presiunea asupra instrumentelor de analiză previzională a costurilor este atunci cu atât mai puternică (Cooper, 1995; Cooper şi Slagmulder, 1997). În acelaşi timp, deosebirea dintre controlul de gestiune şi controlul strategic poate deveni foarte incertă, strategia fiind într-o reconstrucție constantă.

1.1.1.3. Alianțele

Ce procese sau activități trebuie să determine controlul sau excluderea pentru a se adresa furnizorilor independenți? Chestiunea alianțelor, împreună cu celelalte două precedente: asupra cărei întreprinderi trebuie să se concentreze pentru a obține un avantaj competitiv? Acesta pune în discuție direct analiza costurilor şi solicită costuri complete, precise: este mai avantajos să efectueze întreprinderea aceste operații sau să determine o altă unitate să facă acest lucru? Cât costă soluția internă? Cât costă relația cu unul sau mai mulți furnizori? Costul nu este în mod evident singurul criteriu al alegerii, dar el trebuie estimat cu fiabilitate.

Descrierea ofertei întreprinderii prin procesele şi activitățile pe care le mobilizează ne determină să ne gândim că procesele „strategice", cele care au în sarcină factori cheie de succes şi creatori de avantaje competitive, trebuie să fie mai întâi girate direct, în timp ce procesele nestrategice, care nu creează avantaje asupra concurenței, trebuie efectuate la cel mai mic cost, dacă este necesar prin externalizare.

Aceste analize conduc la acordarea unui avantaj viziunii transversale, numită şi sistemică, a funcționării întreprinderii. Un astfel de demers este posibil prin utilizarea noțiunii de scară de valori folosită de Porter.

1.1.2. Scara de valori internă întreprinderii

Se numeşte „scară de valori" ansamblul proceselor care permit propunerea unui produs (producţie sau serviciu) clienţilor. Un produs este descris în acest fel sub forma unui aranjament de procese, respectiv activităţi. „Avantajul concurenţial se referă la numeroase activităţi pe care le îndeplineşte o firmă pentru conceperea, fabricarea, comercializarea, distribuirea şi susţinerea produsului său. Fiecare activitate poate contribui la poziţia relativă a firmei în termeni de costuri şi creează o bază de diferenţiere. [...] Pentru analiza surselor avantajului concurenţial, este indispensabilă examinarea sistematică a tuturor activităţilor pe care le exercită firma şi interacţiunile acestora. Instrumentul fundamental pentru a obţine acest lucru îl constituie scara de valori. Aceasta descompune firma în activităţi pertinente pe planul strategiei în scopul înţelegerii comportamentelor costurilor şi sesizării surselor potenţiale de diferenţiere." (Porter, 1986, p. 49). Porter prezintă o listă de nouă „procese de bază", cinci „principale" (logistica internă, producţia (operaţiunile), logistica externă, comercializarea, serviciile) la care se adaugă patru procese de susţinere (aprovizionările, dezvoltarea tehnologică, gestiunea resurselor umane, activităţile generale de infrastructură). Această listă nu este normativă. Criteriile care conduc la stabilirea listei proceselor şi activităţilor de analizat sunt specifice: dacă se au în vedere colaborări, este bine de scos în evidenţă o activitate distinctă dacă există o piaţă pe care întreprinderile vând prestaţia în chestiune: dacă o astfel de piaţă nu există, este imposibilă măsurarea profitului pe care întreprinderea îl obţine exercitând ea însăşi activitatea, mai întâi prin colaborări, deoarece se ignoră ceea ce se economiseşte prin această soluţie. Aşa cum arată doi partizani ai dezvoltării contabilităţii strategice, Shank şi Govindarajan (1992): „O bună parte a „artei" analizei strategice constă în a decide etapele scării de valori, care pot fi deosebite în mod semnificativ din punct de vedere conceptual, de cele prin care se apreciază mai mult confuzia".

Scara de valori internă întreprinderii constituie ansamblul proceselor pe care aceasta are puterea să le organizeze, fie că *le efectuează ea însăşi*, fie că le determină efectuarea sub control din exterior.[1]

[1] Dihotomia intern / extern nu are sens decât dacă se referă la frontierele juridice ale întreprinderii. Or, această referinţă este considerată ieşită din uz în cazul demersului prin procese şi conotaţia transversală chiar prin scara de valori. Trebuie să avem o concepţie extinsă a scării „interne", aşa cum o vedea Porter. Paradoxal, această distincţie nu este clară decât în formele vechi de organizare, fără parteneriat.

Exemplu. În documentele relative la calitate, Renault defineşte scara de valoare internă după cum urmează: „Scara de valoare în care clientul este ultima verigă, va trebui să situeze furnizorul mai în amonte până la reţeaua comercială; ea priveşte ansamblul întreprinderii care poartă o singură denumire: Renault".

Scara de valori internă oferă o descriere transversală a întreprinderii, deoarece descrie ceea ce face această entitate, „teritoriul său managerial" descrierea fiind diferită de reprezentarea ierarhică oferită de organigramă, deoarece ea poate înţelege activităţile efectuate în exterior. Acest instrument se bazează pe un demers sistemic al gestiunii în care procesele trec înaintea structurilor, ideea de proces implicând interdependenţa.

Exemplu. Costurile ridicate pentru căutarea şi selecţionarea furnizorilor permit economii în fabricaţie deoarece ele elimină problemele de calitate; cheltuielile mai mari în pregătirea livrărilor conduc la economii de costuri logistice.

Interdependenţa ar trebui să suscite *cooperarea*, inclusiv cu partenerii din amonte (furnizorii) sau aval (distribuitorii, clienţii). Analogia sau diferenţa scărilor de valori este *un criteriu de definire a domeniilor* de *activitate strategică*: analogia acestor instrumente de evaluare conduce la considerarea domeniilor drept comune.

1.2. Costurile în strategia întreprinderii

Strategia întreprinderii şi cea pe domeniu de activitate constituie două nivele distincte, dar interdependente. Într-o strategie de dominaţie prin costuri, spre exemplu, întreprinderea poate miza pe o diversificare care va permite punerea în comun a anumitor activităţi şi acţiunea asupra economiilor care rezultă. Într-o strategie de diferenţiere, întreprinderea poate fi determinată să ia în sarcină anumite activităţi ale scării de valori a clienţilor şi să aibă în vedere o integrare verticală, spre aval.

1.2.1. Scara de valori globală

Noţiunea de scară de valori este folosită aici într-o a doua accepţiune, nu numai pentru a examina funcţionarea internă a unei întreprinderi sau a liniilor sale de parteneriat, ci pentru situarea acesteia în circulaţia economică din amonte în aval, la care participă, care merge de la crearea de materie primă la consumul final (de la descoperirea de petrol până la recuperarea automobilelor care nu circulă, spre exemplu). De-a lungul

fazelor scării de valori, se repartizează valoarea adăugată totală.

> *Exemplu.* În industria agro-alimentară, scara de valori porneşte de la producţia de seminţe, trece la cultură, urmează adesea două subramuri (ele însele ramificate): transport, condiţionare, transport prin comerţul en-gross şi tratamente prin circuitele de distribuţie pentru produsele netransformate; cumpărare şi transformare pentru produsele tratate industrial: supracongelate, platouri preparate, apoi distribuţie. a)

a) La nivel sectorial, Hugues Boisvert (1992) a arătat modul în care scara de valori ar putea contribui la o anumită politică în domeniu.

Scara de valori globală este legată în acest mod de scara de valori internă:

- în aval, procesele de transformare şi utilizare a produsului întreprinderii până la consumatorul final;

- în amonte, procesele de transformare care presupun la resurse că întreprinderea se administrează ea însăşi, fie direct, fie în cadrul unui parteneriat.

Dacă se presupune că întreprinderea dezvoltă un parteneriat cu toţi furnizorii săi direcţi, scara de valori globală este construită luând în consideraţie în amonte ansamblul furnizorilor, respectiv aceia cu care întreprinderea nu are relaţie directă şi în mod simetric în aval ansamblul clienţilor. În absenţa oricărui parteneriat, relaţia din amonte începe cu furnizorii. Această reprezentare declanşează două chestiuni.

1.2.1.1. Prima este aceea a solidarităţii sau antagonismului amonte-aval al performanţelor

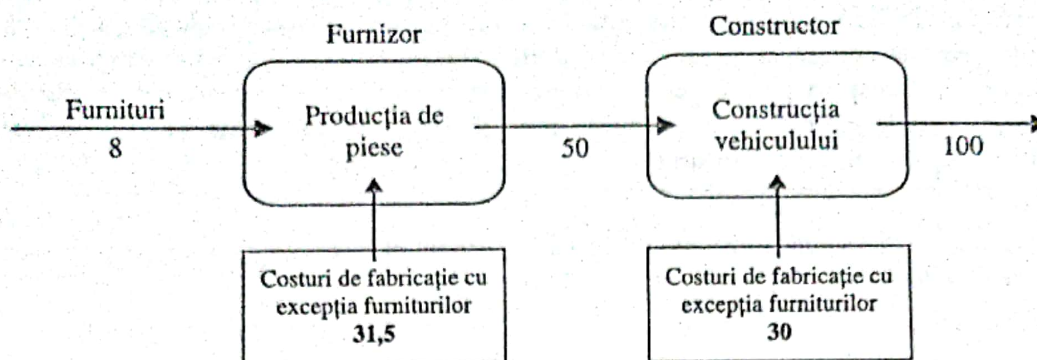
În această perspectivă, o întreprindere se poate întreba:

- ce relaţie există între propriul său cost complet şi costul complet al clintului său, respectiv între activităţile sale şi cele ale clienţilor, studiind mai ales structura costului complet al produselor clientului;

- Ce situaţii de cooperare ar putea să determine apariţia zonelor de câştiguri comune la întreprindere, furnizori şi / sau la clienţi.

> *Exemplu.* Shank (1989) prezintă cazul unei operaţii de gestiune în JIT ratată în automobile. Un constructor american ale cărui cheltuieli de fabricaţie, cu excepţia furniturilor reprezentau 30% din cifra de afaceri, constatase costurile de producţie ale japonezilor, care erau mai mici decât ale sale cu 20% şi el gândea să realizeze această economie prin producţia în JIT. Dar creşterea tarifelor furnizorilor a diminuat interesul operaţiei. Constructorul le-a recomandat practicarea JIT cu proprii furnizori, pentru absorbirea costurilor lor, dar fără succes.
>
> Analiza scării de valori arată structura costurilor din schema 4.2.

Schema 4.2. – Aplicarea scării de valori în JIT



Constructorul dorea să câştige 20% din 30, respectiv 6, prin metoda JIT. El se asigura că această reducere a costurilor nu implică o creştere de costuri care nu poate fi absorbită la furnizor. Orice creştere de costuri în amonte ar fi dificil de compensat, deoarece costurile adăugate în stadiul amonte sunt net proporţional mai ridicate decât în stadiul aval, ceea ce înseamnă că furnizorii nu-şi pot raporta la proprii furnizori restricţiile de costuri suplimentare pe care JIT le presupune (1 F reprezintă 1/50 din costul de cumpărare la constructor, dar 1/8 la furnizori). Ori, incapacitatea constructorului de a-şi planifica cumpărările face să suporte costuri foarte ridicate la furnizori. Cifrele caracteristice ale scării de valori arătau că eliminarea stocurilor trebuia imperativ compensată printr-un parteneriat cu furnizorii pe baza unei mai bune planificări de comenzi, secretul reuşitei JIT: „În timp ce uzinele americane se înşeală cu regularitate cu mai mult de 25 % în previziunile efectuate cu o săptămână înainte, scrie Shank, obligând furnizorii să administreze puncte importante, uzinele japoneze se abat cu cel puţin 1% de la previziunile făcute cu patru săptămâni înainte". Partizanii metodei JIT trebuie să ştie că acesta nu înlocuieşte planificarea.

1.2.1.2. A doua chestiune priveşte alegerea altor stadii pentru care întreprinderea poate avea interesul să le ocupe

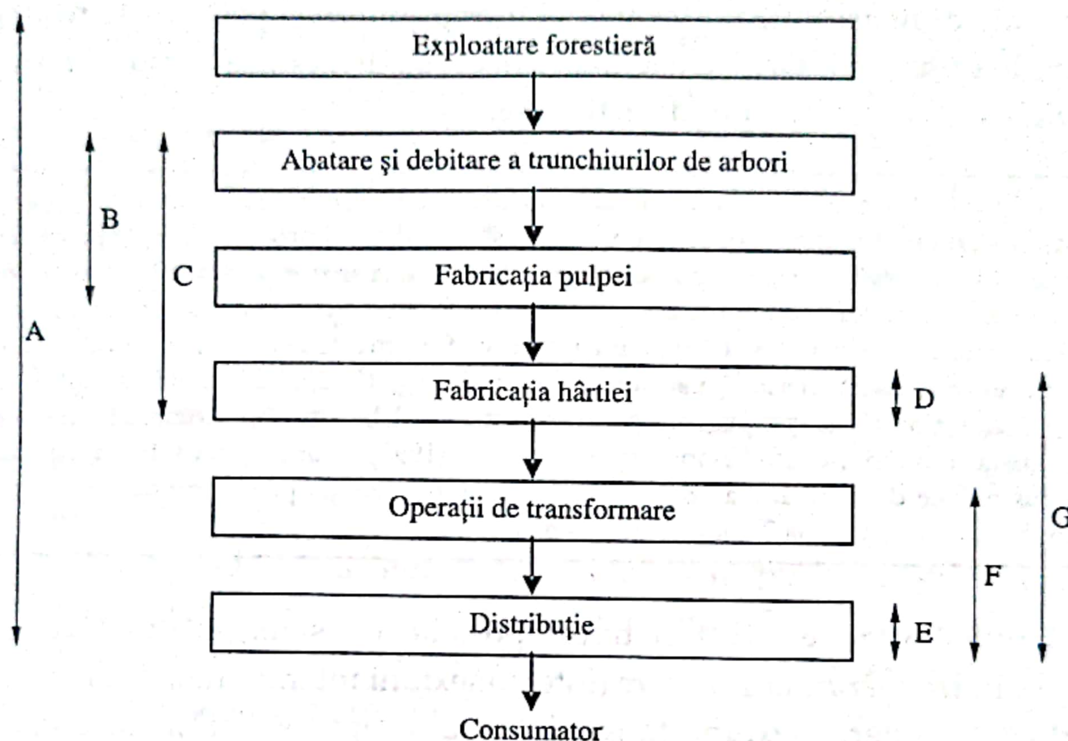
Problema nu este independentă de precedenta. Examinarea răspunsurilor date la această întrebare permite stabilirea unei carte a concurenţei.

Exemplu. Shank şi Govindarajan (1992) prezintă o scară simplificată, a industriei hârtiei (schema 4.3.) în care se presupune că intervin 7 întreprinderi de la A la G. A ales integrarea verticală, celelalte situându-se, cu excepţia lui D, într-o integrare parţială în amonte sau avalul fabricaţiei hârtiei. Dacă A este confruntat cu concurenţa tuturor celorlalţi, nu este cazul lui D şi B. Această cartă, odată cunoscută, pune evident probleme, deoarece strategii foarte diferite par că sunt urmărite de concurenţi (probabil că unii se amăgesc). Se observă că societatea A ar putea izola rezultatele pe care le realizează în fiecare etapă, utilizând un sistem de preţuri de cesiune internă, fixate conform preţurilor de piaţă. Compararea preţurilor şi rezultatelor lui C, pe de o parte, ale lui B şi D pe de altă parte, poate arăta avantajul integrării în amonte. Dacă B este furnizorul lui D, compararea cu C va permite identificarea posibilităţilor câştigurilor în comun. Astfel, sunt puse probleme esenţiale: în

industria hârtiei, avantajul competitiv provine din integrarea verticală sau din capacitatea de a fi performant într-un stadiu critic?)

Ceilalţi concurenţi îşi împart activităţile cu alţii, cu excepţia celor din industria hârtiei, care le-ar permite ameliorarea eficienţei lor în această ramură industrială?

Schema 4.3. – Scara de valori în fabricaţia hârtiei după Shank şi Govindarajan (1992)



Aceste analize pot conduce la integrarea anumitor aprovizionări, dar şi la un nou domeniu de activitate strategică, în amonte sau aval.

1.2.2. Interconexiuni în diversificare

Mulţi conducători caută diversificarea pe bază de complementaritate, puneri în comun ale competenţelor, a ceea ce Porter numeşte interconexiuni. Rezultă din aceasta că atracţia pe care o prezintă un domeniu de activitate strategică depinde de relaţiile pe care el le poate întreţine cu celelalte DAS în care este prezentă întreprinderea. Ansoff (1968) distinge diversificarea *verticală, orizontală şi oblică.* Prima are în vedere DAS care întreţin relaţii tehnologice în amonte şi aval, a doua se orientează pe domenii care răspund unor noi nevoi asemănătoare, în timp ce a treia priveşte domenii în care tehnologiile şi nevoile servite diferă. Printre numeroşi factori care conduc o întreprindere să diversifice şi să

determine succesul sau eşecul unei diversificări, se recunoaşte că *sinergia* dintre activităţi are (sau ar trebui să aibă) un rol important.

> *Exemplu.* S-a subliniat adesea sinergia pe care Honda o obţine din cunoaşterea tehnologiei motoarelor în activităţile sale de construcţie de automobile, motociclete şi maşini de tuns iarba.

Sinergia poate lua aspecte foarte diverse, deoarece ea poate trece peste toate dimensiunile performanţei întreprinderii şi peste toate resursele pe care le utilizează. Ea este chemată uneori să diversifice cursul diferitelor faze ale vieţii unui domeniu de activitate.

> *Exemplu.* În formele contemporane ale concurenţei, se subliniază importanţa „timpului de piaţă" – „time to market", necesar conceperii şi lansării unui produs. Sinergia poate trece peste această resursă strategică, timpul permiţând lansarea mai rapidă a unui produs nou datorită competenţelor reunite pentru alte produse. Această sinergie de demaraj nu implică în aceeaşi măsură o sinergie viitoare, atunci când va fi vorba de exploatarea produsului. Un studiu al lui McKinsey et Co. (citat de Shields şi Young, 1992, p. 21) arată că faptul de a ajunge 6 luni mai târziu pe piaţă respectând întru totul bugetul costurilor de dezvoltare poate costa 1/3 din profit. Cooper şi Slagmulder (1997) reamintesc că firma japoneză Olympus reduce de la 10 ani la 18 luni timpul de pătrundere pe piaţă a produselor sale. În automobile, s-a trecut de la 7 ani la 3 ani sau mai puţin.

După Porter, există trei tipuri posibile de sinergii, după cum ele rezultă din *transferuri de pricepere* (interconexiuni intangibile), din *împărţirea de activităţi* (interconexiuni tangibile) sau drept *replică la diversificarea concurenţilor* (interconexiuni de concurenţă). Ultimele două forme par fructuoase şi durabile. Căutarea sinergiei va trece de costurile sau de cuplul cost-valoare conform strategiei generice condusă de întreprindere.

1.2.2.1. Sinergia într-o strategie de dominaţie prin costuri

În această ipoteză, întreprinderea se sprijină pe interconexiunile dintre valoarea diferitelor domenii de activitate pentru a reduce costurile. Analiza strategică a costurilor trebuie să ajute la tratarea a două probleme:

- Care sunt, pe termen lung, factorii de reducere a costurilor în aceste activităţi: interconexiunea avută în vedere va permite influenţarea acestor factori?

- Nu va genera acest lucru noi costuri dificil de stăpânit?

a) Factori care diminuează costurile pe termen lung

Diversificarea poate provoca un efect de dimensiune, care sporeşte forţa de negociere în faţa furnizorilor sau clienţilor. Ea poate declanşa şi

economii la scară. Acest fenomen duce la o diminuare a costurilor unitare prin creşterea dimensiunii. „Economiile la scară pot fi definite, în primă abordare, drept cele care se produc atunci când creşterea dimensiunii unei singure unităţi de producţie sau distribuţie produce sau distribuie un singur produs, reducându-i costul de producţie sau de distribuţie." (Chandler, 1990). Se pot obţine, de asemenea, *economii de câmp sau de anvergură.* Acestea „rezultă din utilizarea procesului în cadrul aceleiaşi entităţi, pentru producerea sau distribuirea a mai mult de un singur produs." (ibidem). Acest tip de sinergie, aferent unui caz particular al economiilor la scară, se întâlneşte, spre exemplu, în legătură cu competenţele care este posibil să fie puse în comun, sau în cazuri mai banale în care exploatarea unei reţele este o activitate de importanţă capitală, care generează importante costuri „fixe" (conform exemplului de mai sus de la Poştă). Diferenţierea întârziată folosită de întreprinderile care lucrează în JIT este un exemplu care scoate în evidenţă aceeaşi logică: produsele sunt concepute în sensul ca ele să fi avut cel mai mare număr de componenţe standard în comun; atunci este posibil să nu stocăm decât subansamble puţin diferenţiate şi să lăsăm diferenţierea în ultima fază de asamblare.

Porter consideră că interconexiunile prin punerea în comun a activităţilor nu sunt o sursă de avantaj prin costuri, decât dacă ele se referă la activităţi în care factorii de diminuare a costurilor (sau inductorii de costuri) sunt scara, experienţa legată de volumul cumulat şi profilul utilizării capacităţilor, respectiv regularitatea.

b) Factorii de creare a costurilor noi

Totuşi, creşterea complexităţii la care conduce diversificarea comportă riscul unei sinergii negative care generează incapacitatea de a administra eficient diversitatea.

> *Exemplu.* Dacă fiecare unitate a organigramei trebuie să fie legată de toate celelalte, există pentru n unităţi, n(n-1)/2 legături de asigurat. Numărul de legături urmează astfel o lege geometrică. Acest element este important în toate situaţiile reţelei, în care s-a observat bine că sporirea dimensiunii prin interconexiuni pune probleme complexe de gestiune.

1.2.2.2. Sinergia într-o strategie de diferenţiere

Arta diferenţierii ţine de posibilitatea de a spori valoarea ofertei mai mult decât costul său. Interconexiunile sunt pertinente dacă diminuează

costul diferențierii sau dacă sporesc eficacitatea ofertei. Contabilitatea de gestiune trebuie să permită aici evaluarea impactului interconexiunilor asupra costului diferențierii. Chestiunile de examinat sunt apropiate de cele pe care le declanşează strategia precedentă.

- Asupra căror activități se canalizează sinergiile?

- Ce formă ia interconexiunea?

- Care sunt costurile acestor activități şi ce roluri au acestea în diferențierea ofertei?

- Care sunt, pe termen lung, factorii de diminuare a costurilor în aceste activități?

- Interconexiunea avută în vedere va permite ea să se acționeze asupra acestor factori?

- Nu va genera ea alte costuri greu de stăpânit?

Diversificarea în activități corelate înseamnă în final a decide administrarea în sine a acestei interdependențe dintre activități, mai curând decât de a lăsa la liberul joc al forțelor pieței pentru care intervin concurenții, clienți sau furnizori (Harrigan, 1984, 1987). În acest stadiu, se situează sfidarea adresată contabilității de gestiune: ea, care se pronunță pentru alocarea costurilor, separarea acestora între destinatari, este ea capabilă să aplice o analiză a interdependențelor?

2. Costul complet, cost strategic

Calculul unui cost complet este supus la două restricții corelate.

- Acest calcul nu prezintă interes decât dacă este *examinat când este momentul de a influența*, în general, *înainte ca un produs să existe* sau ca un proces să fie aplicat. Mai târziu, marjele de manevră sunt mai reduse. Shillinglaw (1989) estimează că pe termen scurt, costurile produselor nu mai constituie un centru de interes real: „Calculul costului unui produs este, pentru management, în esență un exercițiu previzional (ex ante). În acest calcul, noi estimăm pe de o parte volumul de resurse necesare produsului şi costul unitar al acestora. Conducătorii iau decizii privind produsele pe baza previziunilor de costuri şi venituri viitoare – constatarea trecutului este utilă exclusiv ca un instrument de ameliorare a previziunilor". Istoricul Chatfield (1977, p. 165) reaminteşte, în privința pionierului anglo-american Church, activ către 1900: „Church credea că, dacă metodele obişnuite de distribuție a cheltuielilor indirecte între produse puteau fi adaptate, pentru stabilirea situațiilor financiare

retrospective, ele erau chiar insuficiente pentru a ajuta managerii să ia decizii. Un industriaş trebuie să cunoască costul produsului său, cu mult înainte ca acesta să fi fost vândut, nu cu luni mai târziu, odată ce toate costurile au fost deja cheltuite."

- Acest calcul este util dacă scoate în evidenţă mijloacele de acţiune. Miza fiind de optimizare a cuplurilor cost-valoare, a ofertei întreprinderii, trebuie identificate cauzele costurilor. Ideea de „a urmări" costurile orientate spre produse trebuie să prevaleze asupra ideii de a le aloca mai mult sau mai puţin arbitrar. Stabilirea de costuri complete false, care integrează repartiţii arbitrare ale cheltuielilor indirecte a condus la discreditarea conceptului de cost complet şi a incitat la efectuarea unui calcul numai asupra cheltuielilor directe, nespecifice atunci când este vorba de decizii care afectează existenţa sau modul de realizare a produsului.

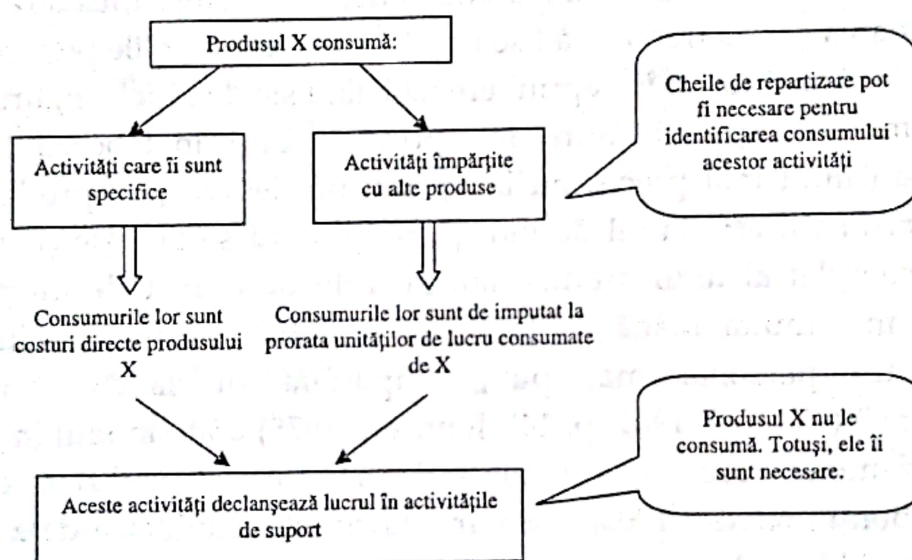
Istoria atestă utilitatea unui cost complet pentru deciziile strategice. CEGOS nota în 1941: „Fiecare secţie omogenă [este] considerată drept colaboratoarea căreia trebuie să i se impute toate cheltuielile pe care le-ar fi suportat dacă ar fi fost o întreprindere izolată. Este de altfel singurul mijloc care permite comparaţii între întreprinderi care înglobează activităţi diverse sau mult mai precis, nu încep sau nu desăvârşesc producţia lor. Acest instrument este la fel de indispensabil dacă se doreşte compararea costului complet al unui produs fabricat prin două metode diferite, una utilizând mai multă mână de lucru cu un utilaj relativ simplu şi alta folosind un personal mai puţin important utilizând maşini mai costisitoare." (CEGOS, 1941, p. 14). Johnson (1975) arată modul în care Du Pont de Nemours care dispunea totuşi de un sistem de analiză a costurilor foarte elaborat încă din 1903, se confrunta cu imposibilitatea de a şti dacă evalua mai bine determinarea realizării anumitor sarcini. Cheltuielile generale ale uzinelor şi cheltuielile administrative, erau, într-adevăr, imputate fiecărui produs, dar nu fiecărui stadiu de elaborare a produsului. Costul complet al fiecărui stadiu fiind astfel necunoscut este imposibilă comparaţia cu piaţa.

Istoria nu i-a inspirat totuşi pe normalizatori. Metodele de calcul ale costului complet dezvoltate de instanţele contabile de normalizare sau de majoritatea autorilor, suferă de o lipsă congenitală: ele nu au fost concepute într-o preocupare strategică, ci în perspectiva nespecifică a unui calcul *ex-post* al unui rezultat periodic, fie la finele elaborării documentelor financiare, fie în scopul controlului de gestiune pe termen scurt. Din aceste motive, „marcarea" cauzelor costurilor puţin importantă pentru evaluarea stocurilor, mai mult sau mai puţin satisfăcătoare, a fost neglijată în favoarea

tehnicilor de repartizare a costurilor între produse. „Unii autori explică modul în care aceste costuri complete sunt utilizate în principal pentru determinarea valorii contabile a stocurilor de produse manufacturate, în vederea întocmirii situaţiilor financiare. Aceşti autori se înşeală. Dacă acesta ar fi principalul obiectiv, s-ar putea utiliza un coeficient al cheltuielilor generale valabil pentru toată uzina şi aceasta ar reduce mai mult costul contabilităţii. [...] Definirea unei baze sănătoase de tarifare, efectuarea analizelor de costuri pe termen lung, iată adevăratele raţiuni. De altfel, calculul costurilor complete este foarte dezvoltat în sectorul serviciilor care nu prezintă stocuri." (Anthony, 1989).

Când se caută corelarea la un produs sau la o activitate a integralităţii costurilor pe care le creează se întâlnesc în general două dificultăţi (schema 4.4.):

Schema 4.4. – Corelarea activităţilor de suport la produse



- anumite resurse sunt consumate de către acest produs sau activitate, dar ele sunt împărţite cu alte produse sau activităţi (cheltuieli indirecte). Am văzut că în acest caz se apelează la chei de repartizare (pentru identificarea costurilor activităţilor şi a unităţilor de lucru (UO), pentru identificarea costurilor produselor). „Marcarea" cauzelor costurilor este semnificativă dacă aceste unităţi de lucru şi chei de repartizare sunt şi indicatori ai consumului de resurse care permit repartizarea (capitolul 2). În celelalte cazuri, poate fi util să se procedeze la analize complementare pentru a da un sens acestui calcul;

- anumite resurse sunt consumate pentru activităţi şi procese care nu sunt ele însele consumate pe produsul pentru care se calculează costul, ca şi

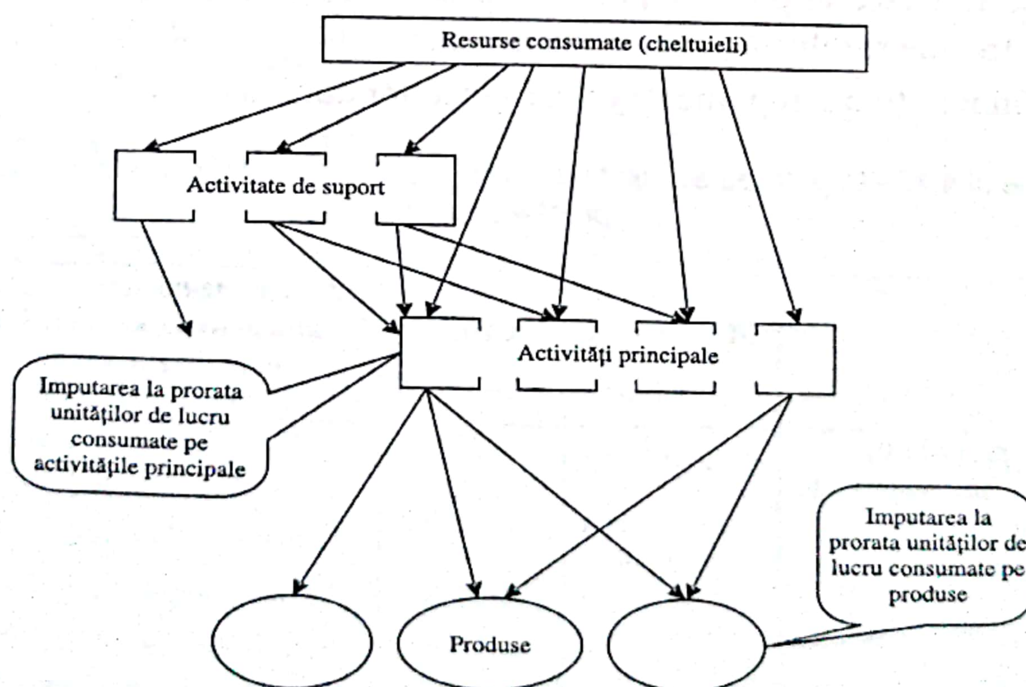
GRH, contabilitatea întreţinerii maşinilor. Aceste activităţi şi procese sunt efectuate pentru ceea ce este obişnuit a numi funcţii de suport (vezi back office; conform expresiei consacrate în finanţe[1]); se vorbeşte atunci despre activităţi şi procese de suport, în opoziţie cu activităţile „principale". Ele sunt necesare produsului final, deoarece servesc activităţii care îl consumă. Cum să i le ataşăm? Demersurile clasice se bazează pe cascade de costuri.

2.1. Metodele de alocare în cascade succesive

2.1.1. Prezentare generală

Principiul este următorul. Activităţile de suport oferă prestaţii celorlalte activităţi, de preferinţă produselor întreprinderii. Se poate adăuga astfel imputarea costurilor lor la activităţile pe care le asistă. Acest lucru este posibil dacă activităţile de suport sunt dotate cu unităţi de lucru, respectiv dacă ele consumă costuri omogene. Într-un al doilea timp, s-ar putea imputa produselor costurile activităţilor principale „încărcate" în acest fel cu costuri de suport (schema 4.5.).

Schema 4.5. – Reţeaua de analiză cu imputări în cascade succesive



[1] PCG din 1957 şi 1982, moştenitoare ale metodei secţiilor omogene, deosebeau „secţii auxiliare", care furnizează prestaţii de suport şi „secţii principale", care lucrează pentru produse. În capitolul 2 s-a observat că „secţia" este o entitate cu costuri omogene şi activitate unică.

> *Exemplu.* Mentenanţa echipamentelor (activitate de suport sau auxiliară) are ora de lucru ca unitate de referinţă. Activitatea „uzinaj" costă 27 000 € pe zi şi pe unitatea de lucru are drept rezultat piesa asamblată. Ea produce 900 pe zi din care 500 pentru produsul X şi restul pentru produsul Y. Uzinajul este asigurat de utilaje care solicită 30 ore de mentenanţă zilnică atunci când lucrează în aceste condiţii. Activitatea mentenanţă, care trebuie să intervină 20 ore într-un alt atelier costă 22.500 € pe zi în această ipoteză de funcţionare. Ce sumă privind mentenanţa ar trebui imputată uzinajului?

Se procedează la imputarea activității de „uzinaj" (şi în consecință atelierului care a produs-o) un total de 30*450 = 13 500 € cu titlul de costuri de mentenanță (tabel 4.1.). Costul unității de lucru al activității „uzinaj" este astfel calculat împărțind costul său total (consumurile proprii şi cele pe care ea le generează în mentenanță) la totalul unităților de lucru pe care ea le produce:

(27 000 + 13 000)/900 = 45 €

Suma respectivă conține 15 € cu titlul de costuri de mentenanță. Apoi, spre exemplu, produsul X, care consumă 500 de unități de lucru de asamblare este imputat la suma de 500*45 = 22 500 €, din care, în consecință 500*15 = 7 500 € cu titlu de cost de mentenanță a echipamentelor de asamblaj.

În contabilitate, aceste operații de imputare între centre se numesc subrepartiții. Aceste prestații pot fi reciproce. Mica dificultate care survine atunci, trebuie rezolvată printr-un sistem de ecuații.

Cum ar trebui repartizate costurile acestor două activități?

Tabelul 4.1. – Imputarea activității de mentenanță activităților care consumă prestația sa

	Mentenanță	**Uzinaj**	**Pentru memorie: altă activitate servită de mentenanță**	**Total**
Costuri proprii (€)	22 500	27 000	60 000	109 500
Număr de unități de lucru în mentenanță	50h	30h	20h	
Costul unității de lucru (€)	450			
Imputarea mentenanței (€)	0	13 500	9 000	
Costuri totale (€)	0	40 500	69 000	109 500
Număr de unități de lucru		900 piese	1200 piese	
Cost pe unitatea de lucru (€)		45	57,5	

> *Exemplu.* Presupunem că activitatea de mentenanţă are ora drept unitate de lucru. Activitatea menţionată costă 500 000 € şi lucrează 4 000 de ore, din care 200 pentru departamentul cumpărări. Unitatea de lucru a acestuia este comanda trecută. Această entitate tratează 800 de comenzi din care 50 pentru serviciul de mentenanţă. El costă 294 000 €.

Costul total al orei de mentenanţă depinde de partea costului cumpărării imputat mentenanţei, şi reciproc costul unitar al comenzii tratat de departamentul cumpărări depinde de suma costurilor de mentenanţă consumate de acest departament. Pentru a trata această dificultate, sunt suficiente două ecuaţii cu două necunoscute, totalurile M şi A ale celor două centre, privind mentenanţa şi cumpărările.

M = 500 000 + A*50/800

A = 294 000 + M*200/400

Se determină A = 320 000 € şi M = 520 000 €.

Analiza costurilor poate fi prezentată conform tabelului 4.2.

Tabel 4.2. – Repartizarea prestaţiilor reciproce între activităţile de suport

	Mentenanţă	**Asamblaj**	**Activităţi principale***	**Total**
Total costuri proprii (1)	500 000	294 000	*X*	794 000 + *X*
Total de imputat	520 000	320 000		
Număr de unităţi de lucru	4 000	800		
Costul unităţii de lucru	130	400		
Imputarea mentenanţei** (2)	-520 000	26 000	494 000	0
Imputarea cumpărărilor** (3)	20 000	-320 000	300 000	0
Total (1) + (2) + (3)	0	0	794 000 + *X*	794 000 + *X*

* În fapt, această coloană regrupează toate activităţile auxiliare la care vor fi transferate cheltuielile aferente celor două activităţi de suport. Ar fi posibilă imputarea costurilor departamentului de cumpărări direct produselor dacă s-ar cunoaşte numărul comenzilor de cumpărare pe care le generează fiecare produs.

** Pentru mentenanţă, imputarea are în vedere numărul orelor la 130 €/oră. Pentru cumpărări avem în vedere numărul comenzilor la 400 €/comandă.

2.1.2. Limite ale metodei

Este oare logică imputarea cheltuielilor unei activităţi auxiliare (sau de suport) unei activităţi principale, sub pretextul că prima lucrează pentru a doua? Această practică este recomandată în situaţia când activitatea principală este considerată obiect final al calculelor costurilor. Este indiscutabil că aceasta costă, în afară de ceea ce consumă activitatea însăşi, consumaţii pe care le generează existenţa şi funcţionarea sa.

În schimb, practica subrepartițiilor pune problema unor imputări prezentate în cascadă, fiind vorba în final de a calcula costuri ale produselor care consumă activități principale. În această cascadă de imputări, ceea ce părea logic la prima vedere, devine inacceptabil sau este acceptabil în condiții destul de stricte, deoarece sunt rareori verificate.

Exemplu. Activitatea de mentenanță, a cărei unitate de lucru este ora, costă 100 000 euro și funcționează 1 000 ore, din care 500 ore pentru activitatea de asamblare efectuată de atelierul A și 500 ore pentru o altă activitate. Asamblarea, a cărei unitate de lucru este ora, prezintă costuri proprii de 110 000 euro. Ea intervine pentru două produse. Produsul P1 solicită 3 ore și, pentru fiecare unitate produsă este necesară o intervenție de mentenență de 4 ore. Produsul P2 solicită 5 ore de asamblare și, pentru fiecare unitate produsă, este necesară în medie o oră de intervenție privind mentenanța. Se tratează 100 P1, care solicită 300 ore asamblare și 100 P2, care solicită 500 ore. Mentenanța intervine în total pentru 1 000 ore, din care 500 ore pentru asamblare și 500 ore pentru susținerea unei alte activități. Care este costul fiecăruia dintre produse?

Imputarea costurilor de întreținere ale atelierului A pentru calculul costului orar al acestuia, se efectuează conform datelor cuprinse în tabelul 4.3.

Tabel 4.3. – Imputarea activităților de suport activităților consumatoare

	Mentenanță	**Asamblare**	**Altă activitate (pentru memorie)**	**Total**
Consumuri proprii (€)	100 000	110 000	200 000	410 000
Număr de unități de lucru de mentenanță	1 000	500	500	
Costul unității de lucru de mentenanță (€)	100			
Imputarea mentenanței (€)	-100 000	50 000	50 000	
Costuri totale (€)	0	160 000	250 000	410 000
Număr de unități de lucru de asamblare		800		
Costul unității de lucru de asamblare		200		

Produsul P1 are un total de 200 €/h*300 h = 60 000 €. Produsul P2 are un total de 200 €/h*500h = 100 000 €. Cotul unitar al lui P1 este de 3 h*200 €/h = 600 €, iar cel al lui P2 este de 5 h*200 €/h = 1000 €. Se poate remarca costul orar al atelierului A care cuprinde 50 000/800 = 62,50 € întreținere, pentru 37,5 € cheltuieli proprii. Costul unitar al lui P1 cuprinde astfel 3h * 62,5 €/h = 187,5 € întreținere, cel al lui P2 cuprinde 5h * 62,5 €/h = 312,5 €.

Aceste calcule falsifică realitatea cum se arată în tabelul 4.4., în care se procedează la imputarea directă a costurilor mentenanței asupra

produselor. Se observă că eroarea este provocată de imputarea cheltuielilor de mentenanță (50 000 €) la prorata orelor de asamblare. În aceste condiții:

- P1 consumă 37,5 % asamblare, lui i se impută deci 37,5% din costurile de mentenanță alocate asamblării = 18,75%, în timp ce declanşează 40% din activitatea de mentenanță.[1] Această subimputare reprezintă 212,5 € pe unitatea de produs;

- P2 consumă 62,5% asamblare, lui i se impută 62,5% din costurile de mentenanță alocate asamblării, respectiv 0,625*0,50 = 31,25%, în timp ce el declanşează 12,5 % din activitatea de mentenanță. Această supraimputare reprezintă 212,5 € pe unitatea de produs.

Tabelul 4.4. – Calculul direct al costurilor produselor

	Mentenanță	Asamblare	Total
Produsul P1 ar trebui să aibă;	4*100 = 400,0	3*137,5 = 412,5	812,5
Şi nu	3*62,5 = 187,5	3*137,5 = 41,5	600
Produsul P2 ar trebui să aibă;	1*100 = 100,0	5*137,5 = 687,5	787,5
Şi nu	5*62,5 = 312,5	5*137,5 = 687,5	1 000

Această eroare provine din faptul că procedura utilizată, care părea corectă la prima vedere, nu respectă principiul de omogenitate a costurilor reunite pentru a fi imputate global. Utilizând unitatea de lucru de asamblare pentru a imputa ansamblul consumurilor produselor, se tratează în bloc costurile de mentenanță şi asamblare. Ori, aceste costuri nu sunt omogene. În medie, am avut 800 de unități (ore) de asamblare pentru 500 de mentenanță, dar această medie nu corespunde consumurilor aferente produselor. Produsul P1 solicită 3 unități (ore) de asamblare pentru 4 de mentenanță, în timp ce produsul P2 solicită 5 unități de asamblare pentru 1 de mentenanță. Aici, Detoeuf avea dreptate: costul complet al orei de asamblare este o construcție lipsită de sens pentru două motive:

- în calitate de informație privind o activitate, ea este adevărată dar dependentă de proporția produselor P1şi P2 care o consumă (deoarece modificarea constantă a acestei proporții determină numărul orelor de mentenanță pe ora de asamblare);

- în calitate de moment pentru determinarea costului produsului, ea este falsă, deoarece înlocuieşte informația proprie fiecărui produs printr-o

[1] El declanşează 40% din costurile variabile ale acestei activități. Problema se poate complica dacă o parte din costurile de mentenanță este formată din costuri de capacitate preexistente declanşării. Pentru coerență este aplicat principiul imputării raționale.

medie nespecifică nici uneia dintre ele.

Se poate generaliza principiul de omogenitate a costurilor. Pentru a trata costurile în bloc la un nivel dat al analizei, fie că ne aflăm în cadrul unei activităţi, unei entităţi, unui produs, *trebuie ca acest nivel să declanşeze procese stabile în amonte, oricare ar fi cauza acestei declanşări.*

În realitate, aceste subrepartiţii sunt multiple, costul unei activităţi de suport este repartizat între mai multe activităţi principale, şi în schimb, o activitate principală consumă mai multe activităţi de suport. Necesitatea de a verifica în mod repetat condiţiile de omogenitate nu au deloc şansa de a fi respectate. Cu siguranţă, calculele care se bazează pe o cascadă de imputări în amonte de stadiul final sunt eronate.[1] Problema nu este neglijabilă dacă în întreprindere centrele auxiliare devin numeroase şi costul lor reprezintă o parte semnificativă a cheltuielilor indirecte. Ori, este bine ceea ce se petrece de acum înainte într-un mare număr de cazuri. Dacă eroarea devine imposibilă trebuie revenit asupra *cauzei* costurilor pentru limitarea imputării în cascade. Aceasta înseamnă a merge mai scurt de la sarcina elementară până la obiectul final al calculului costurilor. În esenţă, este vorba de a căuta „anticiparea" directă a legăturii dintre produs şi activitatea de suport.

Acesta este unul din aspectele tehnice care deosebesc metoda ABC (Activity-Based Costing) de metoda PCG care admite imputările în cascadă.

2.2. Reţeaua de analiză completă în cadrul metodei ABC

Această metodă, pentru care s-au adoptat fundamentele, pune în centrul problematicii costurilor conceptul de activitate. Ideea care apare este fructuoasă în optica controlului strategic precum şi în celelalte perspective, activităţile se administrează curent şi direct ca produsele.

2.2.1. Metoda ABC şi metoda secţiilor: asemănări şi deosebiri

Tradiţia franceză (CEGOS din anii 30, PCG din 1947 până în 1982) are în vedere metoda secţiilor omogene (evocată în capitolul 2). Ea delimitează întreprinderea în secţii care sunt entităţi ale organigramei sale (exemplu: serviciul de control de gestiune central) sau fracţiuni de entităţi (exemplu:

[1] Şansele de a verifica aceste condiţii de omogenitate sunt fără îndoială mai mari în universul taylorian al seriilor mari standardizate de producţie fragmentată în cazul celei de comandă: PCG 1957 şi 1982 care au adoptat tehnica imputărilor în cascadă, scot în evidenţă referenţialul lor implicit.

echipa responsabilă de obţinerea tabloului de bord al conducerii generale) dacă este necesară o analiză mai fină pentru a dispune de ansamblul costurilor omogene. Fiecare secţie este dotată cu o unitate de lucru. Pentru calcularea costurilor produselor, costurile directe sunt alocate produselor, costurile indirecte sunt alocate secţiilor apoi sunt imputate produselor la prorata unităţilor de lucru pe care fiecare secţie le consacră. Acest demers aplică schema 4.5.

S-a încercat impunerea ideii că o astfel de metodă este asemănătoare ABC: o secţie este o entitate sau o fracţiune de entitate care produce o activitate a cărei unitate de lucru este, din acest motiv, secţia. Există totuşi diferenţe între cele două abordări.

Promotorii metodei ABC se opun practicii tradiţionale (în fapt o anumită practică sărăcită) în patru puncte din care primele trei nu aduc nici un prejudiciu metodei preconizată de PCG.

Prima critică reproşează metodei secţiilor folosirea unităţilor de lucru în principal sau exclusiv „volumice", respectiv direct legate de cantitatea produsă şi modelând defectuos costurile variabile comune sau admiţând că funcţionează cu organizare stabilă în privinţa dimensiunii seriilor lansate, dimensiunii medii a comenzilor etc. Dar este vorba mai mult de a sublinia o practică defectuoasă a metodei.

Al doilea reproş precizează că analizele strategice comparative ale costurilor sunt dificile în abordarea tradiţională, în ciuda izolării costurilor activităţilor critice pentru strategie. Reproşul este justificat, deoarece metoda secţiilor a fost analizată şi aplicată cu multă rigurozitate de către contabili ca o modalitate de alocare a costurilor produselor. Aceste produse sunt consumatoare de activităţi şi cauzează costurile. Există o raţiune simplă pentru aceasta, dispariţia noţiunii de activitate după cea de secţie. Dar această insuficienţă ar putea fi rezolvată prin identificarea activităţilor respective.

O a treia critică reproşează analizei tradiţionale că dă prioritate obiectivului de reducere a costurilor, atunci când există alte strategii de competitivitate. Aceasta constituie o practică de gestiune şi o problemă contabilă.

În fine, se reproşează metodei tradiţionale că pierde din vedere costul activităţilor de suport în vederea imputărilor în cascadă. Suntem în prezenţa unei critici ale cărei dezvoltări precedente îi demonstrează pertinenţa.

2.2.2. Procesul de calcul

Metoda ABC refuză imputările în cascadă şi caută să păstreze relațiile dintre costuri şi cauzele care le-au declanşat. Însă ea merge mai departe şi perfecţionează analiza, considerând că fiecare entitate producătoare de activităţi de suport sau activităţi direct productive asigură şi activităţi periferice. Ne aflăm în faţa a două feluri de activităţi (schema 4.6.):

- pe de o parte, activităţi care pot fi ataşate produselor, numite activităţi *primare sau principale*. Acestea sunt cele „a căror producție este utilizată în afara entităţii" (Brimson, 1991, p. 96), fie de un produs, fie de o altă entitate. Ele exprimă misiunea principală a entităţii. De asemenea, ele nu au în mod necesar o relaţie directă cu produsele care pot fi activităţi de suport – calificativul de principal având un sens nou în acest caz. Dar dacă produsele declanşează activităţi care la rândul lor apelează la acestea, ele ar putea fi corelate cu produsele evitând subrepartițiile;
- pe de altă parte, avem în vedere activităţi pe care entitatea respectivă le efectuează în mod conjunct cu activităţile principale, cu titlu de susţinere a acestora. Ele sunt numite activităţi secundare şi nu au legătură cu produsele.

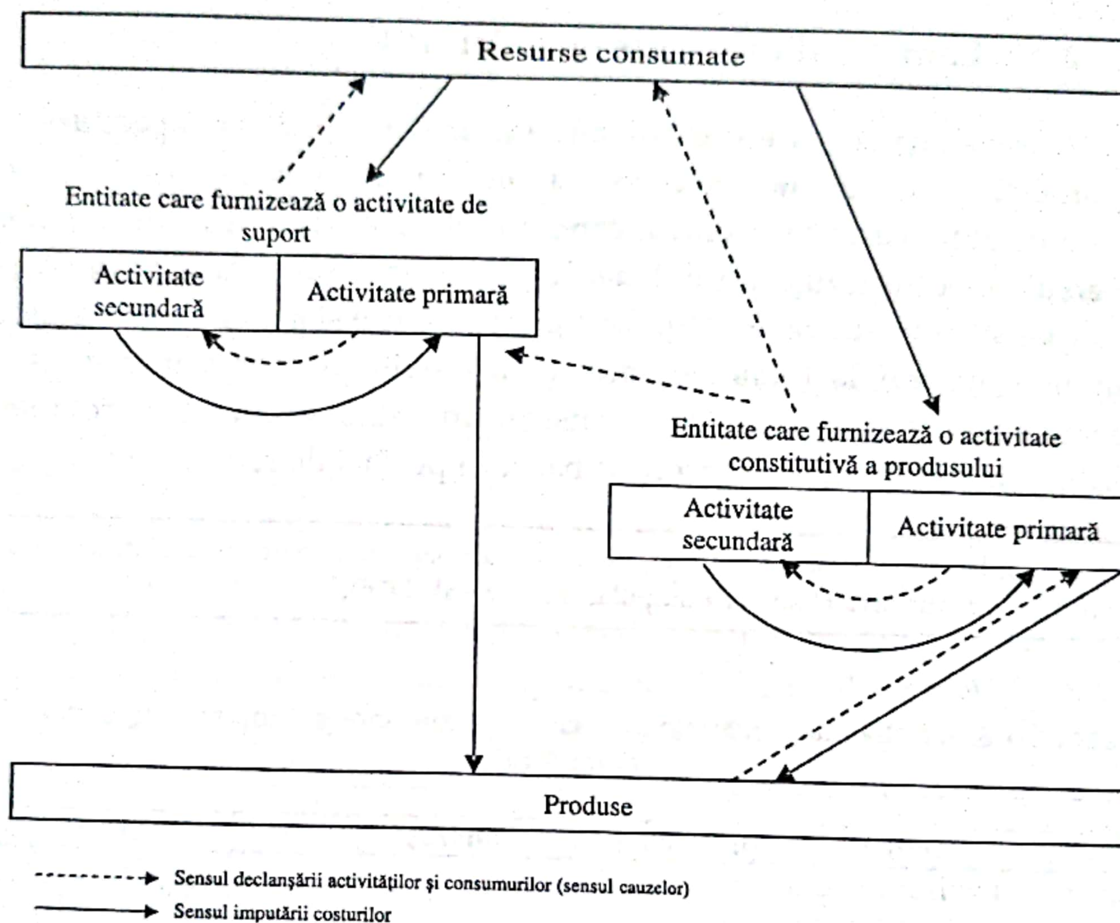
Exemplu. Forţa de vânzare „secţie principală" în sensul PCG deoarece lucrează asupra produselor exercită activităţi principale, respectiv vizite la clienţi, dar şi activităţi secundare prin redactare de rapoarte, formare, previziune.

Metoda ABC propune în principiu că analiza lanțurilor cauzale trebuie să coreleze produselor activitățile destinate exteriorului unei entități (activităţi primare). Căutând să „anticipeze" principala legătură care uneşte activitățile principale *de suport* de produse (schema 4.6.), trebuie să se ajungă la imputarea costurilor lor fără a mai trece prin cascade. Dar ce fac activitățile numite „secundare", care nu sunt destinate exteriorului entității care le produce? ABC acționează *în locul* activităților secundare ca şi metoda PCG care procedează față de secțiile auxiliare, admițând „cascadele" de imputare: costurile activităților secundare sunt imputate activităților principale fără posibilitatea de a le orienta spre produse (schema 4.6.). Anumiți autori se îndoiesc că pot găsi unități de lucru pentru activitățile secundare şi preconizează folosirea cheilor de repartizare.

Ipoteza metodei ABC este că analiza atentă a activităților trebuie să conducă, din aproape în aproape, la identificarea relațiilor pe care le întrețin, chiar indirect, un mare număr dintre ele cu produsele. Din acest

motiv, pentru fiecare produs, trebuie întocmită lista activităților direct consumate şi a celor pe care acestea le generează: poate fi astfel actualizată o relație de cauzalitate dintre activitățile de suport şi produse.

Schema 4.6. – Rețeaua de analiză ideală cercetată prin metoda ABC



Tabelul 4.5. – Imputarea directă a activităților produselor (ABC)

	Total	P1	P2	Alte destinații
Mentenanță				
Cost	100 000			
Cost orar	100			
Repartizare	-100 000	40 000	10 000	50 000
Asamblare				
Cost	1 100 000			
Cost orar	137,50			
Repartizare	-110 000	41 250	68 750	
Total	-210 000	81 250	78 750	50 000
Cost unitar		812,50	787,50	

Exemplu. Reluăm exemplul de la pagina 180. Se identifică cele 100 de unități P1 care solicită 400 de ore de mentenanță și 300 de ore de asamblare, în timp ce 100 de unități P2 solicită 100 de ore de mentenanță și 500 de ore de asamblare. Deoarece obiectivul este de a calcula costurile produselor, nu este necesară imputarea costurilor de mentenanță la asamblare. Calculul exact poate fi cel din tabelul 4.5.

2.2.3. Limitele și inovațiile metodei ABC

Această analiză care vizează lanțul cauzelor ce corelează produsele și consumurile chiar și indirecte, este mult mai riguroasă decât în cazul imputațiilor în cascadă, pentru care, în plus, cauzalitățile dispar. Dar demersul nu este totuși posibil decât pe termen lung când se cunoaște „anticiparea" (evaluarea) legăturilor dintre produse și activitățile de suport. Se ajunge mai rar la totalitatea acestor activități. A merge în acest sens înseamnă asumarea riscului de a construi un sistem exagerat de complex, cu fiabilitate discutabilă, deoarece se bazează pe chei de repartizare.

Exmplu. Un serviciu de cumpărare se consacră asupra activităților următoare, între care este posibilă repartizarea forfetară a timpului acestuia (tabel 4.6):

Tabelul 4.6. – Activități principale și secundare ale unei entități suport, serviciul cumpărări

Activitate (P: principală, S: secundară)	Timp în %
Raportarea furnizorilor de materii prime (P)	10
Raportarea furnizorilor de utilaj (P)	15
Înregistrarea comenzilor de materii prime (P)	40
Înregistrarea comenzilor de utilaj (P)	10
Formarea personalului (S)	5
Administrarea generală (S)	20
	100

Imputarea activităților secundare la prorata costurilor activităților principale se poate face neimputând costurile la prorata timpilor înregistrați de activitățile principale. Se obține un cost total de 150 000 (conform tabelului 4.7.):

Tabelul 4.7. – Subrepartizarea activităților secundare asupra activităților principale

Activități principale	%	Cost
Înregistrarea furnizorilor de materii prime	10/75	20 000
Înregistrarea furnizorilor de utilaj	15/75	30 000
Înregistrarea comenzilor de materii prime	40/75	80 000
Înregistrarea comenzilor de utilaj	10/75	20 000
		150 000

Costul fiecărei activităţi principale a acestei entităţi de suport este imputat produselor la prorata unităţii de lucru. Dacă se presupune, spre exemplu, că unitatea de lucru a activităţii principale „înregistrarea comenzilor de materii prime" este numărul de comenzi înregistrate (ceea ce înseamnă a admite că fiecare comandă solicită acelaşi lucru şi declanşează aceleaşi costuri administrative), produsul X, solicită spre exemplu 2000 de comenzi, în timp ce pe total se tratează 5000 comenzi în cursul perioadei. Acestea primesc 40% din costul activităţii, respectiv o sumă de 32 000 euro.

Se observă că, dacă nu se subestimează aceste dificultăți, demersul ABC comportă inovații care țin de câteva principii:

- pentru identificarea activităților la costuri omogene, trebuie avute în vedere procesele din întreprindere şi nu simpla structură ierarhică;

- criteriul de omogenitate a costurilor determină cel mai mare perimetru posibil al unei activități. Acesta este însoțit de întrebarea asupra oportunității analizei activității în detaliu, respectiv identificarea nevoilor de informații;

- anticiparea legăturilor dintre activități conduce la o adevărată cartă a proceselor şi cauzalităților, ceea ce constituie, dincolo de orice calcul, un factor de progres;

- pornind de la ipoteza că orice entitate produce activități principale şi activități secundare, în loc de a vedea, conform metodei secțiilor, o diviziune a muncii între entități „principale" şi „auxiliare", ABC invită la observarea critică a stării de funcționare curentă a întreprinderii.

Exemplu. O aplicaţie elocventă a demersului gestiunii activităţilor este oferit de analiza *costurilor calităţii* (Atkinson ş.a., 1971, p. 74, vezi şi Youd, 1990). Se pleacă de la un element cheie al costului calităţii, spre exemplu penalităţile suportate de întreprindere. Care sunt în acest caz penalităţile imediate? Presupunem că sunt identificate trei cauze de penalizare, numite şi inductori de costuri (se observă bine aici că acestea nu au nimic comun cu unităţile de lucru): livrările parţiale, cele amânate, erorile de livrare. Se urmăreşte remontarea lanţului cauzelor: care sunt cauzele care declanşează inductorii de costuri:

- livrările parţiale sunt provocate de insuficienţa calificării personalului, defecţiunile în domeniu, erorile în circuitele documentelor;
- erorile de expediere sunt determinate de erori în documente;
- întârzierile sunt determinate de insuficienţa calificării personalului, defecţiunile domeniului, erori în circuitele documentelor.

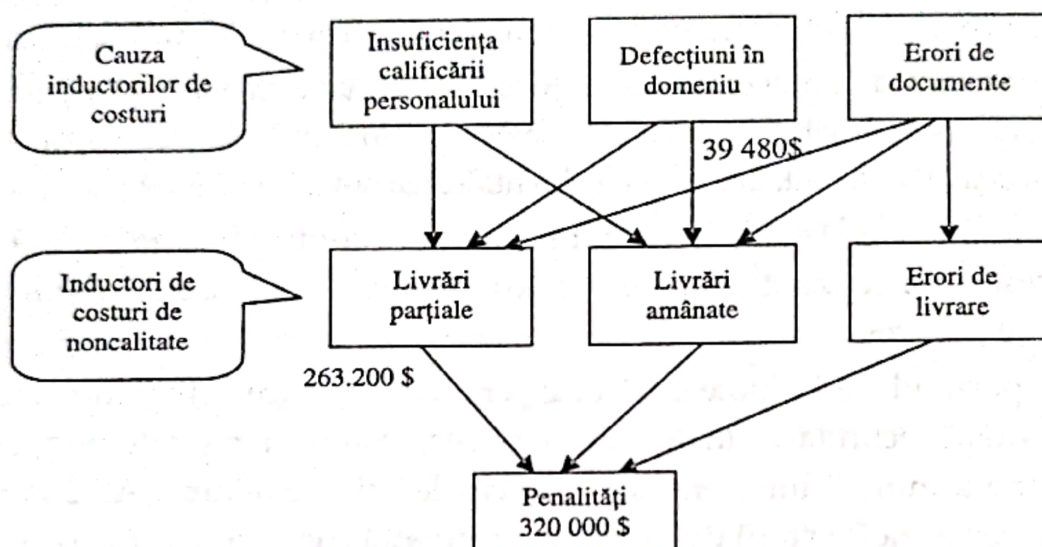
În total se identifică trei cauze (pe care anumiţi cercetători le-ar fi numit şi inductori de costuri).

Metoda ABC caută să aloce fiecărei cauze o parte a costului studiat. Astfel, dacă penalităţile costă 320 000 dolari, şi pentru că, în acest total, o sumă de 263 200 dolari este legată de livrările parţiale, trebuie găsite care sunt livrările parţiale care au provocat erori de documente, ce penalităţi au determinat ele (de exemplu 39.480 dolari) pentru cuantificarea ponderii inductorului de cost „eroare de documente" în costul „penalităţilor pentru livrări parţiale". Urmărind aceste analize, se va şti cât costă fiecare din cele trei cauze, fiecare din inductorii de cost, ceea ce va permite identificarea priorităţilor de ameliorare printr-o analiză cost-avantaj (schema 4.7.).

a) Pentru a fi minuţioşi în terminologie, se pot remarca defecţiunile în domeniu şi erorile de documente sunt mai curând inductori de activitate (ei obligă la reluări şi la duplicarea anumitor activităţi) şi se va nota că aceste costuri ale activităţilor respective nu sunt în acest caz luate în consideraţie.

Demersul ABC este exigent în privinţa cartografiei activităţilor şi a „anticipării" celor de suport în raport cu produsele. Obţinând un avantaj real, întreprinderile cu surse multiple de abatere riscă să fie nesesizate în consecinţele lor economice.

Schema 4.7. – Aplicarea metodei ABC la costurile noncalităţii



Exemplu. În întreprinderile de servicii, anticiparea proceselor poate constitui o miză importantă. Spre exemplu, într-o societate care livrează întreprinderi în domeniul mobilierului şi papetăriei, sensibilizarea personalului la obiectivele calităţii, poate duce la scoaterea în evidenţă a costului unei comenzi rău sesizate sau pregătirea incorect efectuată (retur, reluare în stoc, un nou tratament, o nouă livrare, o nouă facturare...).

3. Nevoile de capitaluri privind produsele (NFR pe produs)

Contabilitatea de gestiune modelează legăturile dintre resursele economice şi finalităţile urmărite. Analiza costurilor urmăreşte consumul lor. Deţinerea în aşteptare a consumului creează o nevoie de finanţare care merită examinarea.

3.1. Concepte

3.1.1. Rentabilitatea

Am văzut că avantajul concurențial se măsoară prin capacitatea întreprinderii de a menține o rentabilitate mai mare decât media. Rentabilitatea se măsoară printr-un coeficient (raport - ratio). Capitalurile aportate sunt la numitor. Numărătorul trebuie să fie suma care remunerează aceste capitaluri. Există două concepții clasice privind rentabilitatea.

Prima se referă la capitalurile investite numai în *fonduri proprii*. Numărătorul trebuie să fie atunci remunerația fondurilor proprii, respectiv rezultatele *care pot fi distribuite*. Acest demers al rentabilității este în regulă generală, imposibil de aplicat unui produs, deoarece este dificil sau arbitrar de atribuit fondurilor proprii un produs al întreprinderii.

O a doua măsură consideră *nevoile totale de capitaluri*, acoperite prin resursele proprii sau prin împrumuturi de la instituțiile financiare sau de la furnizori. Numărătorul este atunci soldul care remunerează ansamblul aportorilor de capitaluri. Pentru aportorii de capitaluri proprii este vorba de beneficiul ce poate fi distribuit. Pentru împrumutători, este vorba de dobânzi după impozite. Numărătorul constituie astfel suma celor două.

Aplicația cea mai cunoscută a acestui al doilea tip de coeficient (ratio) o constituie ROI (return on investment). El face obiectul unor variante diverse (Bouquin, 1998), în privința măsurării, dar caracteristica sa este de a raporta rezultatul înainte de cheltuielile financiare la totalul bilanțului sau la o sumă asociată (spre exemplu: active minus credite - furnizori). Autorii anglo-saxoni (Johnson, 1975) atribuie invenția sa lui Donaldson Brown de la Du Pont de Nemours, la începutul secolului XX, care utiliza pentru evaluarea rentabilității investițiilor sale, raportul dintre rezultate după amortismente, dar înainte de deducerea dobânzilor asupra datoriilor pe termen lung, care afectează cheltuielile de exploatare, și activele totale după amortizare, elementele imateriale fiind excluse. Într-o multitudine de lucrări, se arată că utilizarea acestui coeficient este cea mai veche în Europa.

Cu titlu subsidiar, se vor înțelege mai bine rațiunile importanței pe care a avut-o ROI pentru conducătorii lui Du Pont de Nemours, la începutul secolului, Pierre Samuel Du Pont (1870-1954) și cei doi veri Coleman și Alfred, ținând seama de următoarele elemente: ei creaseră în 1903 **Du Pont de Nemours Powder Co.**, cumpărând activele vechii

pulberării „Du Pont de Nemours and Co.”, fondată la Wilmington în 1804, de bunicul Pierre Samuel, chimist şi colaborator al lui Lavoisier Eleuthère Irénée Du Pont de Nemours (1771-1834), el însuşi fiu al fiziocratului, amic al lui Turgot Pierre Samuel Du Pont de Nemours (1739-1817). Ori, operaţia a fost finanţată prin emisiunea de obligaţiuni care garantau vechilor acţionari o dobândă egală cu beneficiile aşteptate de vechea societate. Totul s-a petrecut în aşa fel că verişorii[1] au luat controlul unei afaceri ale cărei acţiuni, au permis, obţinerea unor beneficii mai ridicate decât cele realizate de vechii conducători (Johnson, 1975). Utilizarea ROI este nedisociată de logica financiară.

3.1.2. Nevoia în fond de rulment de exploatare

Întreprinderea este obligată adesea să cumpere şi să plătească resursele înainte de a le consuma şi încasa contrapartida. Acest lucru este normal pentru bunuri durabile (investiţii imobilizate). Dar fenomenul există şi pentru consumuri curente, cele care alimentează *ciclul de exploatare*. Aceasta creează o nevoie de finanţare numită (nevoie de finanţare de exploatare sau nevoie în fond de rulment de exploatare - NFR). Nevoia de finanţare este determinată la decalajele dintre consumurile de resurse şi încasarea producţiei realizate datorită lor. Acestea înseamnă transformarea capitalurilor investite în cadrul ciclului de exploatare care creează NFR. Dar nevoia de finanţare poate fi amplificată de legile economice proprii anumitor resurse: existenţa *costurilor de capacitate* (NFR1, schema 4.8.) obligă la plata în avans a mijloacelor reunite pentru capacitatea de a face faţă cererii clienţilor, înainte ca ciclul să fi fost lansat.

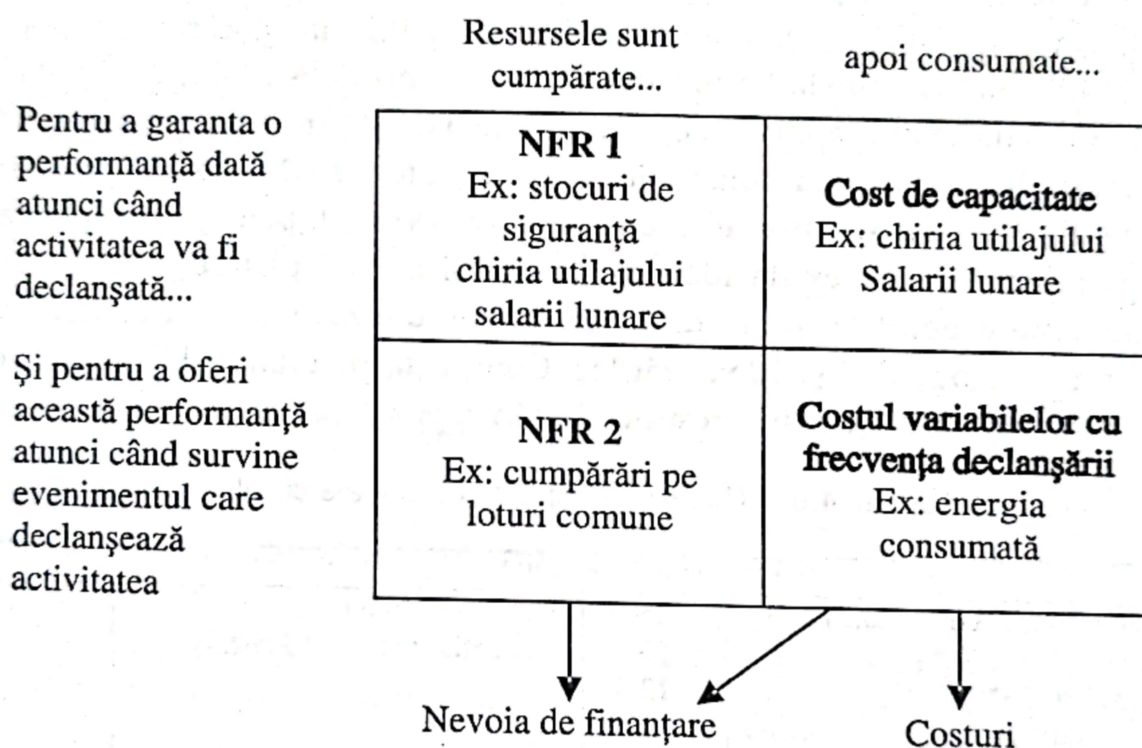
Indivizibilitatea resurselor pe care întreprinderea le consumă când activitatea este declanşată (costuri variabile comune) are aceleaşi consecinţe, mai ales dacă nu se optimizează prin consumul lor (NFR2). Ori, contabilitatea de gestiune se limitează aici la analiza consumurilor ceea ce a condus la neglijarea analizei nevoii de finanţare.

Ideea nevoii de finanţare de exploatare nu este recentă. Nikitin (1992, p. 111) citează Manuel de l'imprimeur (1791) al lui Martin-Sylvestre Boulard. Autorul expune calculul „cheltuielilor a două piese pe timp de trei luni” în care, pentru justificarea alegerii acestei perioade, se poate citi:

[1] El a fost colaboratorul lui Turgot, Vergenns, Calonne care-i încredinţaseră funcţii oficiale economice şi diplomatice. Rolul său în statele generale a fost activ în rangurile stării a treia. El şi fiul său îl vor apăra pe rege la 10 august 1792. El a trăit ascuns şi a fost descoperit, întemniţat şi eliberat în 9 Thermidor. În timpul imperiului el s-a exilat în America, devenind un opozant riguros al acestuia.

„Menționăm că cel care a putut suporta întreaga cheltuială a unei imprimerii pe timp de trei luni, va face acest lucru mai mult timp, deoarece el şi-a stabilit creditul, şi intrările pe care are dreptul să le contabilizeze şi să adiţioneze beneficiul, pe care speră să-l transforme într-un capital suficient pentru a preîntâmpina orice alte evenimente". Autorul conchide că trebuie să dispui iniţial de 18 000 - 20 000 de livre pentru a lansa această activitate la nivelul ales, dar că sunt suficiente 6 000 livre în plus pentru „dublarea operaţiunii sale". Calculul simplu scoate în evidenţă efectele de scară care pot fi mai pertinente decât abordările moderne pe care le vom analiza.

Schema 4.8. – Nevoile de resurse



3.2. Demersul clasic al NFR pe bază de bilanţ

Calculul tradiţional constă în clasificarea activelor circulante în active de exploatare şi în afara exploatării. NFR constituie diferenţa dintre activele de exploatare şi datoriile de exploatare. Dacă se doreşte aplicarea acestui demers la un produs, trebuie identificate activele de exploatare care generează acest produs: stocuri de materii prime, producţie în curs de execuţie, semifabricate, produse finite, creanţe-clienţi. Adevărata dificultate ţine de evaluarea contabilă, care oferă această măsură a nevoii în fond de rulment puţin fiabilă în valoare absolută.

Tabelul 4.8. – Consumuri zilnice ale ciclului de exploatare

Consumuri	Suma (€)
Materii prime	1,0
Salarii directe	2,0
Furnituri	0,5
Amortismente	1,2
Cheltuieli de gestiune	2,5
	7,2

Exemplu. O întreprindere fabrică un produs care, conform planurilor adoptate, solicită consumuri zilnice conform tabelului 4.8.

Cheltuielile de gestiune pot intra în evaluarea stocurilor de produse conform convențiilor contabile adoptate. Unitățile în stoc nu comportă decât celelalte cheltuieli. Se presupune că întreprinderea fabrică o unitate pe zi timp de 15 zile, apoi vinde în ritmul de o unitate pe zi, la prețul de 8 € unitatea. Întreprinderea constituie astfel un stoc de 15 zile de produse finite. Acesta va fi singurul element de activ circulant: pentru simplificare, se presupune că nu există nici un alt stoc și clienții plătesc în numerar. Luăm spre exemplu o perioadă de 25 de zile din care 15 sunt consacrate constituirii stocurilor și 10 vânzărilor. Contul de rezultat și bilanțul sunt cele din tabelul 4.9. și 4.10., presupunând întreprinderea neîndatorată:

Tabelul 4.9. – Rezultatul după 25 de zile ale ciclului

Rezultat de la j = 0 la j = 25			
Materii prime consumate (25,1)	25	Producția vândută	80
Salarii directe (2,5)	50	Producția stocată (7,2 – 2,5)*1,5	70,5
Furnituri (25*0,5)	12,5		
Cheltuieli privind amortizările (25*1,2)	30		
Cheltuieli de gestiune (25*2,5)	62,5	Pierdere	29,5
	180		180

Tabelul 4.10. – Bilanțul în cea de-a 25-a zi

Imobilizări	1200	Capital	1270
Amortismente	(30)	Pierdere	(29,5)
Valoare netă contabilă	1170		
Stocuri de produse	70,5		
Disponibil	0		
	1 240,5		1 240,5

NFRE determinată pe bază de bilanţ este de 70,5. Identitatea clasică:

Fond de rulment – Nevoie în fond de rulment = Trezorerie este în cazul nostru: (1 270 - 29,5 – 1 170) – 70,5 = 0

Dacă vom calcula direct nevoile de finanţare la care trebuie să facă faţă întreprinderea pentru a începe exploatarea curentă, creând stocuri pe parcurs de 15 zile, fără încasări vom determina o sumă de 90 (conform tabelului 4.11.). Suma de 70,5 nu arată fondurile necesare. Există două motive. Pe de o parte, această cifră cuprinde cheltuieli privind amortizările pe care convenţiile contabile le autorizează să intre în valoarea stocurilor, dar care nu sunt o cheltuială. Pe de altă parte, şi în sens invers, valoarea stocului nu cuprinde cheltuielile de gestiune, nereţinute în valoarea stocurilor, conform convenţiilor contabile.

Tabelul 4.11. – Calculul nevoii de finanţare pentru începerea ciclului de exploatare

Cheltuieli cu materii prime (15 * 1)	15
Cheltuieli cu salarii (15 * 2)	30
Cheltuieli cu furnituri (15 * 0,5)	7,5
Cheltuieli de gestiune (15 * 2,5)	37,5
Total	90

Calcularea nevoii de finanţare a exploatării pe produs face necesară adoptarea unei alte metode, prin care se analizează direct fluxurile ciclului de exploatare.

3.3. Demersul NFR pe ciclu de exploatare

Principiul acestui calcul constă în identificarea, în cadrul ciclului de exploatare, a duratelor diferitelor angajamente de resurse care generează cheltuieli.

Exemplu. Reluăm exemplul anterior. Cheltuielile angajate în constituirea stocului rămân în stoc înainte de a se transforma în încasări, vânzarea fiind efectuată după 15 zile generează încasare imediată. Trebuie avansat cu 15 zile de cheltuieli de exploatare. Acestea fiind de (1 + 2 + 0,5 + 2,5) = 6 € pe zi, reprezintă mai mult o sumă de finanţat de 90 €.

Pentru a simplifica exemplul, s-a admis că întreprinderea produce în stoc, apoi produce după 15 zile pentru vânzare. Dar calculele prezentate aici sunt caracteristice unui caz general, al unei întreprinderi care are constituit un stoc de 15 zile pentru vânzare, oricare ar fi perioada utilizată pentru a-l acumula: producţia pe stoc generează nevoile de finanţare calculate aici.

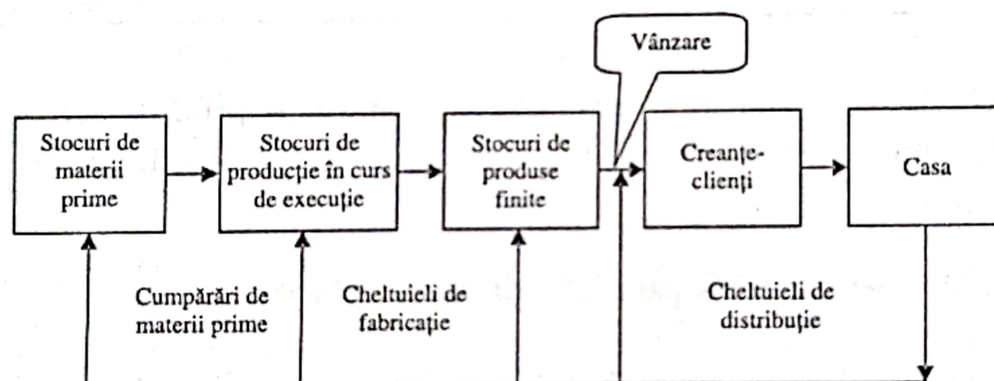
Această abordare evidenţiază imediat rolul timpului în rentabilitate, prin redescoperirea recentă şi adoptarea tehnicilor de producţie în JIT cu

scurtarea ciclului de exploatare. Aşa cum precizează Chandler şi Daems (1979): „Orice activitate de coordonare care ameliorează eficienţa tranzacţiilor şi accelerează fluxurile în sistem sau permit o utilizare mai intensivă a factorilor de producţie este susceptibilă să amelioreze performanţa unui sistem economic."

În prezent, trebuie luate în considerare exemple mai realiste. Pentru calculul nevoii în fond de rulment a unui produs, conform metodei ciclului de exploatare, trebuie să existe posibilitatea corelării cheltuielilor pe care le ocazionează cu produsul şi identificarea timpului, asociindu-le una din fazele ciclului de exploatare (schema 4.9. reprezintă acest ciclu în cazul unei ramuri industriale).

Aprioric, acest exerciţiu este nou pentru contabilitatea de gestiune, care este concepută pentru analizarea consumurilor („cheltuielilor"), *nu a plăţilor*. Şi cum să fie tratate cheltuielile „fixe"? Dar cele indirecte?

Schema 4.9. – Ciclul de exploatare industrial



Este clar că nu poate apărea chestiunea adoptării unui mod de imputare care ar influenţa valoarea NFR prin convenţia de imputare reţinută: NFR de evaluat, trebuie să reprezinte o nevoie reală de capitaluri (ceea ce nu este cazul NFR calculată – conform metodei precedente), *ori o nevoie de capitaluri nu depinde de o convenţie contabilă*. Pentru a respecta această restricţie trebuie adoptat principiul următor.

Cheltuielile posibile de asociat unui produs sunt în totalitate cele care corespund activităţilor pe care produsul le declanşează. În aceste condiţii, cheltuielile generate de activitatea de producţie nu pot fi corelate cu produsul printr-o legătură cauzală, nu pot fi anticipate în mod valabil printr-un calcul al nevoii sale în fond de rulment.

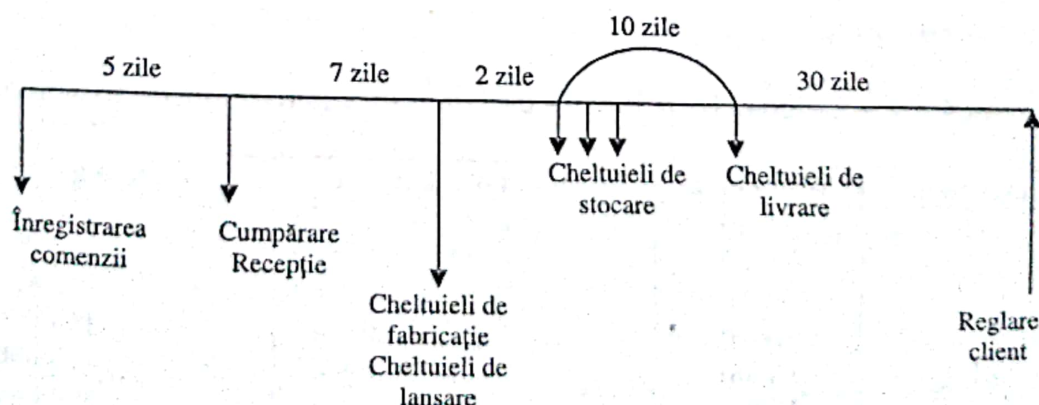
Toate cheltuielile variabile pot fi integrate în calcul, fie că sunt directe sau indirecte pe produs. Cheltuielile de structură se integrează în măsura în

care sunt legate de activitățile declanșate de produs. Este cazul costului cu salariile conducerii generale. Primul este fix pe termen scurt, deoarece personalul există și este remunerat. Dar un astfel de cost depinde pe termen mediu de nivelul activității de gestiune a comenzilor, și acest nivel poate fi corelat fără elemente arbitrare la produse, ceea ce nu este cazul cu cheltuielile conducerii generale cu excepția studierii lor mai atente. În perspectiva calculului nevoii de finanțare, termenul mediu și lung constituie cadru de referință. Noțiunea de cost sau cheltuială „fixă" nu mai are sens în astfel de condiții. În schimb, posibilitatea de a corela în mod cauzal o cheltuială unui produs, fără elemente arbitrare, este fundamentală.

> *Exemplu.* Produsul A este fabricat în 3 600 unități/an, fiecare unitate consumând de 200 € materii prime. Fabricația produsului urmează un ritm regulat, o serie de 10 fiind lansată în fiecare zi. Livrările de materii prime se fac la 10 zile. Materiile sunt stocate în medie 7 zile. Fiecare comandă prezintă în structura costului cheltuieli de gestiune fără amortismente de 800 €. Se va admite că aceste cheltuieli sunt angajate în întregime din momentul înregistrării comenzii care intervine la 5 zile înaintea livrării. Cheltuielile de gestiune a recepțiilor sunt de 500 € pe recepție. Produsul este fabricat în 2 zile. În afară de materii prime, el consumă cheltuieli variabile de 1 000 € (furnituri, energie) și salarii de 1 200 de €. Fiecare serie costă în lansare 4 000 € (salarii). Se ignoră evident amortismentele care nu sunt o cheltuială. Cheltuielile de fabricație sunt presupuse angajate în întregime de la începutul procesului. Produsul așteaptă 10 zile înainte de a fi vândut. Costul stocării îl reprezintă cheltuieli directe de 10 € pe unitate și pe zi. Cheltuielile de vânzare se referă la livrarea a 300 € pe unitate. Clienții plătesc la 30 de zile.

Schema 4.10. reprezintă etapele succesive ale ciclului de fabricație, respectiv diferitele durate care condiționează transformarea în încasări (venituri) a cheltuielilor angajate cu scopul exploatării curente.

Schema 4.10. – Decalajele de finanțat în ciclul de exploatare



Obiectul de calcul nu este de a proceda la previziuni zilnice de trezorerie, ci de a determina o nevoie de finanțare permanentă și, cum era

cazul, în privința costurilor, de a identifica legea economică şi a scoate în evidenţă variabilele care o determină.

Fiecare tip de cheltuială se poate reduce la o valoare zilnică medie, dat fiind că o grupare în timp a anumitor cheltuieli legate de loturi (costul înregistrării comenzii, costul de recepţie, costul de lansare) va determina o variaţie în jurul celei medii. Dacă, în consecinţă, nivelul activităţii ar fi fost supus unor fluctuaţii puternice, interesul unui calcul mediu ar fi limitat şi s-ar propune cicluri mai semnificative.

Cheltuielile zilnice medii sunt prezentate în tabelul 4.12.

Tabelul 4.12. – Calculul cheltuielilor medii zilnice în ciclul de exploatare

Natura cheltuielilor	Suma anuală	Sumă medie pe zi
Înregistrarea comenzii	800*36	80
Cumpărare de materii prime	200*10*10*36	2 000
Recepţie	500*36	50
Lansare	4000*360	4 000
Furnituri, energie	1000*10*360	10 000
Salarii	1200*10*360	12 000
Stocare	10*10*360	100
Livrare	300*10*360	3 000

Trebuie calculată astfel durata dintre momentul angajării acestor cheltuieli şi data reglării clienților. Schema 4.10. este explicită. Singura dificultate ține de cheltuielile de stocare angajate în mod continuu. Stocarea având o durata de 10 zile şi un cost de 100 €/zi, reprezintă un total de 1000 € din care 10% pentru 10 zile care urmează, 10% 9zile, 10% 8 zile etc. Aceasta reprezintă o medie ponderată de 5,5 zile. Se poate considera astfel că aceste cheltuieli sunt de 100 pe zi, cu o durată care se eşalonează de la 10 la 1 zi, sau care sunt de 1000, cu o durată de 5,5 zile. Tabelul 4.13. prezintă rezultatele.

Tabelul 4.13. – Calculul NFR înainte de finanțarea prin datorii de exploatare

Cheltuieli	Suma pe zi	Durata de scurgere	Suma angajată
Comandă	80	5+7+2+10+30 = 54	4 320
Cumpărare	2000	7+2+10+30 = 49	98 000
Recepţie	50	7+2+10+30 = 49	2 450
Lansare	4000	2+10+30 = 42	168 000
Furnituri	10000	2+10+30 = 42	420 000
Salarii	12000	2+10+30 = 42	504 000
Stocare	1000	5,5+30 = 35,5	35 500
Livrare	3000	30 = 30	90 000
			1 322 270

Înainte de finanţare prin credite direct legate de exploatare (mai ales credit-furnizori), nevoia de finanţare de exploatare este de 1 322 270 €. NFR de finanţat constituie diferenţa dintre această sumă şi suma finanţării directe furnizată de exploatare.

Este clar că dacă activitatea întreprinderii trece de la 10 unităţi pe zi la 15, nevoia de finanţare se modifică. În consecinţă, este necesară modelarea comportamentelor costurilor.

Faptul de a reduce cheltuielile de exploatare la o sumă medie zilnică, nu reprezintă o adevărată modelare, deoarece nu apar variabile cauzale ale a acestor cheltuieli. Ori, aceste variabile cauzale nu se limitează la volumul fabricaţiilor: dacă, spre exemplu, la serii de 8 unităţi pe zi, costurile de lansare zilnice ar rămâne aceleaşi, în timp ce dacă s-ar fi lansat 2 serii de 5 pe zi, aceste costuri ar fi crescut (ele nu s-ar dubla în mod obligatoriu deoarece comportă cheltuieli de structură).

Se ajunge la o dublă constatare:

- pentru a modela nevoia de finanţare trebuie să existe capacitatea modelării costurilor;

- în această modelare, volumul produsului nu poate fi singura variabilă.

În acest caz, pentru duratele de timp:

- cheltuiala medie zilnică de înregistrare a comenzii, considerată drept cost zilnic de recepţie, depinde de *numărul de comenzi înregistrate pe an*, care este legat de volumul produsului precum şi de alegerile organizaţionale;

- costul de cumpărare, consumurile de fabricaţie, cheltuielile de stocare şi de livrare depind de volumul produsului, dar pe termen scurt ele cuprind cheltuieli fixe (costuri de capacitate, salarii) care vor împiedica ajustarea nevoii de finanţare la variaţiile activităţii. Într-un exemplu mai complex, organizarea producţiei, mai ales lungimea seriei, are o influenţă asupra mediilor zilnice de fabricaţie;

- cheltuielile de lansare depind de numărul de lansări zilnice, respectiv de soluţii adoptate în gestiunea producţiei (lungimea seriilor) în plus ele cuprind şi elemente fixe pe termen scurt;

- cheltuielile de livrare depind de asemenea de *organizarea livrărilor*, fără îndoială de *amânările promise* clienţilor: o amânare scurtă poate împiedica optimizarea folosirii mijloacelor (vehicule, şoferi) şi sporeşte suma medie a costurilor de livrare pe unitate şi pe zi.

Rezultă că modelarea este cu atât mai complexă cu cât modificarea

alegerilor organizației are șanse de a avea consecințe asupra naturii cheltuielilor. Astfel de calcule sunt pertinente pentru identificarea impactului net al reconfigurărilor de procese. Spre exemplu, reducerea dimensiunii seriilor fabricate conduce la creşterea numărului de operații de reglare, control de calitate, ordonanțare. Toate lucrurile rămânând constante costurile totuşi sporesc. Dar nevoia de finanțare este redusă, în măsura în care reorganizarea accelerează timpul de tranzit, timpul ciclului, al produsului sau al comenzii. Pentru a avea un punct de vedere clar, este necesar să dispunem de un instrument pentru evaluarea consecințelor unei reorganizări a procesului.

> *Exemplu.* Presupunem că un furnizor acceptă să livreze cu o amânare a înregistrării comenzii de numai o zi şi o asigurare de calitate care reduce cu 80% costurile controlului de recepţie. Întreprinderea îşi reduce nevoia de finanţare cu 4 zile de cheltuieli de înregistrare a comenzii, respectiv 320 € dacă aceste cheltuieli rămân stabile pe comandă. Ea economiseşte 40 € pe recepţie, ceea ce plasează nevoia de finanţare provocată de această cheltuială la 10*49 = 490 €, în loc de 2 450 € (tabel 4.13.), respectiv o diminuare a nevoii de finanţare de 1 960 €. Dacă întreprinderea reduce volumul seriilor, ea sporeşte partea NFR legată de costul de lansare a comenzilor. Dar ea poate să reducă eventual stocurile, fiind capabilă să răspundă în mod flexibil solicitărilor clienţilor, ceea ce ameliorează NFR. Într-adevăr, o zi de stocare a produselor costă în NFR o zi de cheltuieli situate în amonte de stocare, respectiv prin păstrarea cifrelor de mai sus:
>
> 80 + 2 000 + 50 + 4 000 + 10 000 + 12 000 + 1 000 = 29 130
>
> Se observă astfel importanţa mizei. Rămâne totuşi de examinat modul în care această politică influenţează costurile de transport.

Concluzie

Se observă interesul pe care îl pot avea astfel de exemple, care aduc la cunoştinţă managerilor implicațiile financiare ale alegerilor care, uneori, se pot modifica, devenind pur tehnice sau minore. Nu există, pentru moment, contabilitate de gestiune de acest tip dar demersul prin analiza activităților permite obținerea unor astfel de rezultate (Bouquin, 1995). În acest calcul, se regăsesc aspecte similare cu cele ale calculelor costurilor care permit punerea lor în evidență. Pe de o parte, constatarea *utilității unei modelări riguroase*. Pe de altă parte, evidența că, dacă *alegerile organizaționale și strategice* influențează costurile şi marjele, ele influențează şi nevoile de capitaluri.

S-a hotărât identificarea inductorilor de cost, precum şi a celor privind *nevoia de finanțare*. Actualitatea acestei problematici este marcată prin revenirea de la preocuparea acționarului, privind cercetarea legăturilor dintre deciziile manageriale şi bogăția creată pentru acționar. Metoda EVA (Economic Value Added), marcă depusă de cabinetul Stern,

Stewart and Co., se popularizează şi influenţează anumite clasamente ale întreprinderilor publicate de presa economică. EVA se măsoară prin reducerea beneficiului de exploatare net, prin costul financiar al capitalului investit. Acest cost se obţine prin aplicarea la active, după amortizare, a unui cost al capitalului care reprezintă o pondere a costului acestei datorii şi a costului de oportunitate a fondurilor proprii. Partizanii EVA arată că acest indicator oferă cea mai bună corelaţie cu evoluţia cursurilor bursiere pe termen mediu. Se poate calcula astfel ce capitalizare bursieră suplimentară este creată prin investiţiile suplimentare libere în active (60 € pentru 1 € la Coca-Cola) în întreprinderile cu EVA pozitivă şi crescătoare – sau ce capitalizare este distrusă printr-o astfel de investiţie, aşa cum se costată la IBM la începutul anilor 1990.

Pe fond, noutatea conceptului este foarte relativă. EVA pare să nu fie altceva decât „beneficiul rezidual" (rezidual income) utilizat în anii 50 şi 60 de General Electric şi prezintă controlul de gestiune drept alternativă la ROI. Utilizarea metodei incită la identificarea capitalurilor asociate fiecărei activităţi, proces şi produs, entitate sau piaţă, fie că este vorba de active fixe sau circulante. Scopul este de a cunoaşte contribuţia unui produs, unei pieţe, sau a unei activităţi la valoarea întreprinderii. Utilizarea ABC, aplicată nevoilor în capitaluri este interesantă[1]. În acest scop, ABC, NFR şi EVA ar trebui, în astfel de condiţii, să fie convergente.

Ideea de a ţine seama de costul capitalurilor utilizate este clasică în contabilitatea de gestiune, şi noţiunea de cheltuieli supletive, este mărturie. Cea mai mare parte a autorilor din perioada clasică era favorabilă acesteia cu divergenţele tehnice (o revedere a chestiunii o aflăm la celebrul Delaporte (1934, p. 111-118) care arată importanţa noţiunii de NFR şi caracterul înşelător al deciziilor luate pornind numai de la marjele de profit „ale beneficiilor pe oră de ocupare a maşinii şi pe oră de staţionare în magazine").

Acest demers permite luarea în consideraţie a costului capitalului şi poate fi apreciat drept o alternativă a măsurilor comparativ cu EVA. Trebuie identificată metodologia de imputare a costului capitalului, care nu se rezumă, aşa cum gândeau unii autori vechi, la luarea în seamă a dobânzilor asupra imobilizărilor, aşa cum se va demonstra în capitolul următor.

Pentru a merge mai departe, acest capitol a arătat modul în care întreprinderea poate obţine o cunoaştere a costului complet al produselor

[1] Vezi Hubbel (1996). În legătură cu beneficul rezidual, vezi Bouquin (2000). Hubbell citează corect un articol de Donaldson Brown din 1924, citat în memoriile lui Sloan: „Obiectul managementului nu este în mod obligatoriu maximizarea ratei rentabilităţii, ci [...] garanţia că prin orice creştere de activitate se obţine un profit cel puţin egal cu costul capitalului suplimentar pretins".

sale. Dar într-o perspectivă strategică interesează evoluţia pe termen lung a acestor costuri. O constatare medie sau instantanee nu este suficientă. Este vorba despre dinamica costurilor care trebuie anticipată şi supravegheată.

Capitolul 5

AJUTOR ÎN CONDUCEREA CUPLULUI COST-VALOARE

Conducerea strategică a cuplului cost-valoare este o fază fundamentală a managementului în două situații de multe ori concomitente:

- în privința conducerii generale, acesta nu este singurul loc unde se elaborează strategia;

- avantajul concurențial este fragil și limitat în timp, deoarece reactivitatea concurenților le permite să recupereze rapid un dezavantaj competitiv.

Conducerea strategică a costurilor rezultă mai mult din management decât din contabilitate. În capitolul precedent s-a prezentat curentul „resources – based" în care se poate înscrie folosirea contabilității de gestiune în serviciul strategiei și conducerii acesteia. Acest capitol nu are drept obiectiv să analizeze toate aspectele, ci să arate în ce constă o contabilitate de gestiune bine concepută pentru a putea constitui un ajutor. Obiectivul fundamental al acesteia este identificarea cauzelor nivelului și evoluției costurilor, inductorii acestora, pentru a putea influența la sursă. În acest scop, chestiunea majoră este aceea a „cartei" acestui pilotaj: ce ar trebui să analizeze această conducere și pe ce orizont?

1. Ajutor în identificarea logicii costurilor: inductorii

În conducerea pe termen lung, întreprinderea trebuie să acționeze asupra factorilor de creştere a costurilor. Aceşti factori sunt multipli şi prezintă o tipologie şi concepte bine stabilite. Spre exemplu, Shank (1989, p.56) reia o clasificare bazată pe lucrări de economie industrială, deosebind puțin forțat *inductori structurali* (scară, intensitate, experiență, tehnologie, complexitate) şi *operaționali* (implicarea personalului, calitatea utilizării capacităților, organizarea uzinei, configurația produsului, legăturile externe în amonte şi aval).

Se pot distinge două cazuri: inductorii de activitate, care penalizează întreprinderea, deoarece ei declanşează activități puțin utile pentru client, legi mai generale care afectează costul activităților sau complexitatea lor.

1.1. Inductorul activităților nevalorizate de către client

Pentru numeroşi practicieni ai metodei ABC, *cost driver*, este fenomenul care penalizează şi împiedică optimizarea, respectiv evenimentul care declanşează activități neevaluate de client. Este vorba despre un inductor de activitate care dezavantajează costurile.

Exemplul 1. Erorile de previziune sau numărul componentelor nonstandard într-un produs conduc la mobilizarea inițială a resurselor sau la necesitatea de a trata în urgență cazuri previzibile. Aceste erori, respectiv componente, limitează posibilitățile de automatizare şi creştere a stocurilor, împiedicând aplicarea diferențiată întârziată.

Exemplul 2. De asemenea, creşterea numărului de piese într-un produs declanşează costuri de verificare, cumpărare, transport, coordonare exponențiale. *Numărul de intervenții într-o formație* este un inductor de acelaşi tip.

Pe scurt, inductorul de cost este în acest caz factorul de creştere a costurilor, deoarece el declanşează activități nefacturabile: „*Cost driver* constituie un factor a cărui apariție creează un cost. El reprezintă *cauza primă a nivelului de activitate* (spre exemplu numărul componentelor active pentru planificarea producției şi controlul sau gestiunea stocurilor, contactele cu furnizorii etc.)." (Brimson, 1991, glosar, p. 204). „Atunci când măsurarea activității [„*activity measurement*" este echivalentă cu „unitatea de lucru"] reprezintă factorul prin care costurile unei activități date variază mai direct, măsura activității nu este inductor de cost.[1] Inductorul de cost este un factor a cărui apariție creează costul. O măsură a activității este o

[1] Este totuşi ceva mai subtil aşa cum s-a observat în anexa 1, capitolul 2.

variabilă dependentă în sensul unei analize de regresie. Pentru a ilustra diferența, considerăm activitatea care constă în introducerea componentelor în tablourile electronice. Atunci când numărul unor astfel de operații sporeşte sau se diminuează, factorii de producție (munca, tehnologia etc.) trebuie să fie ajustați simultan. Măsura activității [unitatea de lucru] este astfel numărul de inserții. Totuşi acest număr este cauzat de factori cum sunt design-ul produsului şi tehnologia disponibilă. Aceşti factori reprezintă inductori de cost." (Brimson, 1991, p. 121).

Cazul inductorilor de penalități (capitolul 4, 2.2.3.) este ilustrativ. Cooper şi Turney (1989) propun exemple luate din întreprinderi în care produsele au un ciclu de viață scurt şi care sunt angajate într-o concurență de confruntare în sensul lui Cooper (1995). Această concurență priveşte costurile într-un context de progres tehnic rapid şi de reducere permanentă a prețului de vânzare (aceasta înseamnă nota pentru aprecierea gradului lor de exemplaritate).

Exemplu. O diviziune a societății Tekronix construieşte osciloscoape electronice portabile. Concurenţii săi sunt marii constructori japonezi. Conform unui studiu, costurile de fabricație pe termen lung sunt funcție de *numărul diferitelor piese utilizate* pentru un aparat pentru trei motive:

- asamblarea automată a pieselor nu poate trata decât o complexitate dată;
- marea varietate a aprovizionărilor face dificilă buna gestionare a surselor de aprovizionare de calitate, factor critic pentru întreprindere (Jonez şi Wright, 1987);
- în fine, fiecare piesă antrenează un ansamblu de activități în recepție, manipulare, stocare în sensul că varietatea complică logistica şi procesul de producție.

Activitățile de concepție sunt astfel orientate spre căutarea unei reduceri a numărului de componente.

Referitor la acest exemplu, se poate sublinia că între 1977 şi 1984 japonezii au ajuns să reducă la jumătate numărul de piese care intră în fabricația magnetoscoapelor, ceea ce a contribuit foarte mult la reducerea prețului de la 1300 dolari la 298 dolari (Hergert şi Morris, 1989).

Exemplul 2. O diviziune a lui Hewlett-Packard produce sisteme care permit introducerea în rețea a ordinatoarelor şi perifericelor. Concurența se desfăşoară în aşa fel încât durata de viață a acestor produse este din ce în ce mai scurtă în timp ce entitatea trebuie să înceteze a mai diversifica gama sa pentru a rămâne competitivă. Astfel trebuie lansate produse noi al căror cost este inferior, deoarece durata de viață scurtă constituie o tendință generală pentru scăderea prețurilor care nu permite înregistrarea modificărilor sau o obişnuință pentru ameliorarea costurilor. Inginerii de concepție trebuie să fie capabili să compare costurile generate în fabricație de diferitele opțiuni tehnice. După patru ani de analiză, studiile costurilor au pus în evidență nouă inductori de costuri pentru dominația prioritară a costurilor relative, comunicate şi celor care le-au conceput.

1.2. Inductorul, factorul dinamic al costurilor activităților

La Porter, inductorul de costuri sau în versiune franceză „factorul de evoluție a costurilor", este legea structurală pe care o urmează costurile activităților: „comportamentul costurilor depinde de un anumit număr de factori structurali pe care îi numim factori de evoluție a costurilor (traducere franceză a expresiei cost drivers, în această ediție). Se pot combina mai mulți factori pentru a determina costul unei activități date." (Porter, 1986, p.92).

Nu este vorba de a cunoaște ce declanșează activitatea și antrenează în consecință consumuri, ci, atunci când aceasta este declanșată, din ce cauză este mai mult sau mai puțin performantă. La Porter, inductorul de costuri este logica economică structurală care pentru o activitate dată, la un nivel de funcționare dat, explică nivelul costurilor. Este vorba despre o lege care se aplică tuturor concurenților. În consecință: „comportamentul costurilor exercită, de asemenea, o puternică influență asupra structurii generale a sectorului." (Porter, 1986, p. 83).

Exemplu. Într-un domeniu în care activitățile care intră în pondere însemnată în costurile entității în care se realizează economia la scară, cu excepția cazului când IMM se diversifică, deoarece vor trebui să creeze pentru client o valoare suficient de mare pentru ca el să accepte să nu beneficieze de eficiența generată de economiile de scară.

Porter prezintă zece cauze posibile de evoluție a costurilor:

1. economiile sau dezeconomiile la scară care fac costurile unitare sensibile la dimensiune;

2. fenomene de „experiență" care creează o relație dintre costul unitar și timp;

3. configurațiile utilizării capacităților care au o influență importantă asupra capacităților unitare;

4. legăturile dintre activități, prin care se intervine în cadrul unei scări de valoare sau în cele ale clienților și furnizorilor;

5. interconexiunile, așa cum se prezintă în capitolul 4, prin punerea în comun a activităților efectuate pentru domenii strategice diferite sau prin împărțirea competenței;

6. gradul de integrare verticală, care permite economisirea marjelor sau remodelarea scărilor de valori;

7. calendarul prin care primul buget dispune de un avantaj (sau prezintă un dezavantaj);

8. măsurile discreționare în conceperea produselor și serviciilor;

9. localizarea;

10. factorii instituţionali şi reglementari.

Primii trei inductori solicită unele comentarii.

1.2.1. Scara

Economiile la scară mare apar atunci când costul activităţii creşte mai puţin rapid decât producţia, respectiv costul unitar se diminuează şi volumul sporeşte. În caz contrar, avem în vedere dezeconomii.

În sens strict, în teoria economică, noţiunea de economie la scară nu este legată, aşa cum s-ar crede uneori, de fenomenul absorbţiei, de etalare a costurilor de capacitate: aici ne aflăm pe termen lung şi costurile se presupun adaptate nevoilor; prin ipoteză, pentru identificarea unor eventuale economii la scară, se au în vedere *situaţiile în care capacităţile existente sunt utilizate în mod optim*. Alungirea seriilor pentru a reduce costurile fixe de lansare nu este un fenomen al economiei la scară. Totuşi, în practică se utilizează noţiunea de sensibilitate la scară în sens extensiv: fie pentru a arăta că scara reduce costul unitar, deoarece are influenţă asupra eficienţei, mai ales prin reducerea impactului activităţilor de suport sau a timpilor morţi, fie chiar prin a arăta că ea permite etalarea în timp a anumitor cheltuieli fixe, de-a lungul ciclului de viaţă a unui produs.

Exemple. În primul sens, se pot da drept exemple *costul forţei de vânzare,* care este sensibil la scară, respectiv acea parte de piaţă, prin care diversitatea clientelei reduce activităţile neevaluate , respectiv timpii de deplasare, care sporesc costul mediu al activităţii principale, vizitarea clienţilor.

În al doilea sens, putem spune că cercetarea este sensibilă la scară, deoarece costurile enorme pe care le generează în anumite sectoare, ca parte a cercetării medicale şi farmaceutice, nu pot fi avute în vedere decât dacă întreprinderea are acces la piaţa mondială. În anumite cazuri, aceasta conduce la supravieţuirea unei singure întreprinderi. Această ultimă accepţiune este la limita noţiunii economiei de scară. Stricto sensu, s-ar putea spune că aceste costuri de cercetare sunt sensibile la scară în timp ce multiplicarea experienţelor, spre exemplu, este un criteriu determinant al reuşitei cercetării într-un domeniu de activitate strategică. Este cazul, spre exemplu, al seminţelor pentru care se caută varietăţi noi prin hibridare şi sunt testate de mai multe ori. În acelaşi timp, *costul de ansamblu* este sensibil la scară deoarece volumul permite rentabilizarea informatizării.

1.2.2. Învăţarea (experienţa, ucenicia)

Fenomenul este destul de vechi, dar conceptualizarea sa prin curbe de experienţă (formare) pare să fi fost propus pentru prima dată în 1936 de

inginerul Wright în industria aeronautică în SUA. El observase că prin considerarea totalului cumulat al orelor de lucru şi al volumului cumulat produs, *media* (pe unitatea produsă) calculată a orelor cumulate se diminua cu 20% la fiecare dublare a volumului cumulat produs. Acest model de evoluţie a fost pe larg utilizat în ramura industrială menţionată.

> *Exemplu.* Modelul arată că dacă prima unitate produsă solicită 100 de ore, a doua solicită 60 de ore (medie: 80), a treia 50,631 ore, a patra 45,369 ore (totalul fiind atunci de 256 ore, respectiv o medie de 64 ore pe unitate), 20% mai puţin decât nivelul cumulat al celor două unităţi produse.

Funcţia de experienţă este de forma:

$$y = ax^b$$

unde - y este timpul mediu calculat al orelor cumulate;
- x este totalul cumulat produs;
- b = log (r) / log 2, r fiind coeficientul de experienţă.

Pentru un coeficient de 20% (se poate vorbi de o curbă la 80%), avem

$$b = \log (0,8) / \log 2 = -0,322$$

Această funcţie generează o relaţie liniară cu pantă negativă între logaritmi.

Câţiva ani mai târziu, în 1944, principalul client al sectorului, ministrul american al apărării, încredinţa lui Stanford Research Institute preocuparea de a valida legea experienţei. Unul dintre cercetători, Crawford, care lucra la Lockheed, a stabilit că acesta era numărul de ore pe unitatea *suplimentară* produsă care se diminua la fiecare dublare a volumului acestei producţii cumulate.

> *Exemplu.* Întreprinderea X a produs până în prezent 150 unităţi ale unui sistem radar. Aceasta consumă 30 000 ore mână de lucru. Primele 50 unităţi au consumat 14 250 ore. Societatea care trebuie să facă o propunere de preţ pentru un contract de 100 unităţi, se întreabă ce volum de ore trebuie prevăzut.
>
> Ea are în vedere ipoteza că în activitatea sa intervine efectul de experienţă în sensul lui Wright. Dacă se presupune că acest proces răspunde funcţiei de tip $y = ax^b$, deci $\log y = \log a + b \log x$, avem respectiv:
>
> $$b = \frac{\log(y_1 / y_2)}{\log(x_1 / x_2)}$$
>
> Aici $y_1 = 14\ 250/50 = 285$ şi $y_2 = 30\ 000/150 = 200$ şi
>
> $$b = \frac{\log(285/200)}{\log(50/150)} = -0,322$$
>
> ceea ce dă log a = log 285 + 0,322 log 50 = 6,912, deci a = 1 004.

Funcţia de experienţă este:

$y = 1\,004.x^{-0,322}$

Ea este caracteristică unei curbe la 80%. Atunci, aşa cum prevede întreprinderea, dacă volumul cumulat este de 250 unităţi, avem:

$y = 1\,004.(250)^{-0,322} = 170.$

Totalul orelor la un volum cumulat de 250 unităţi este 250 x170 = 42 500, respectiv 12 500 mai mult de cât nivelul de 150 unităţi. Societatea X poate prevedea 12 500 h pentru comanda de 100 unităţi. Notăm că primele 50 de unităţi solicitaseră 14 250 h, respectiv 285 fiecare, în timp ce pentru această comandă nivelul se reduce la o medie de 125 h. O curbă la 80% oferă rezultate spectaculoase.

Exemplu. Conform acestui model, presupunând întotdeauna un coeficient de experienţă de 20%, dacă prima unitate solicită 100 h, a doua solicită 80 h, a patra 64 (20% mai puţin decât a doua).

Modelul Crawford arată, de asemenea, că $y = ax^b$, prin y înțelegându-se ultima unitate produsă. Acest model pare să fi fost mai mult utilizat de cât cel al lui Wright (Liao, 1988). El a fost verificat într-un mare număr de activități cu caracter repetitiv. S-a observat în capitolul precedent cum cabinetul de consiliere în strategie Boston Consulting Group (BCG, 1980) a fondat în anii 70 un celebru instrument de analiză strategică (matricea BCG), care se baza pe un concept analog, *curba experienței*, care determină o diminuare constantă în procentaj (în jur de 20%) a costurilor unitare la fiecare dublare a producției cumulate. Conceptul efectului de experiență nu este utilizat de Porter, care îi reproşează, în versiunea BCG, că amestecă destul de confuz efectele la scară cu cele de experiență. Curbele de experiență fac obiectul unei duble critici.

Mai întâi, aceea a unor autori cum este cazul lui Porter, care reproşează curbei clasice că fundamentează experiența numai pe *efectele de volum*. Pentru el, toate mecanismele legate de pricepere sunt pertinente; ele se pot aplica la orice activitate, respectiv şi celei în care mâna de lucru nu este un factor dominant. Porter respinge ideea, foarte admisă în epoca în care matricea BCG era în vogă ca un efect de experiență cvasiautomat, care permite determinarea creşterii volumului unei surse generale de reducere a costurilor. O întreprindere care doreşte să-şi elaboreze strategia pe o dominaţie a costurilor, trebuie să o facă funcţie de volum. Dacă sunt în joc alte mecanisme pe care nu le-a identificat, ea se expune catastrofei. Unii specialişti i-au atribuit lui Ford o eroare de diagnostic, în anii 70: pentru a fi competitiv, el acţiona nu prin a avea în vedere volumele, ceea ce crezuseră conducătorii lui Ford, ci prin a căuta să diminueze costurile noncalităţii şi complexitatea produselor (Abernathy şi Wayne, 1977)

O a doua critică se sprijină pe faptul că efectul de experiență a fost

observat la origine în *industriile* manuale, în sensul pertinent al absenței în procesele moderne.

Mergând mai departe în același sens, Kaplan și Atkinson (1989, p.364) sugerează că învățarea nu a fost multă vreme decât manifestarea nepregătirii, ignorării realității industriale de către cabinetele de studii. Învățarea este un fapt suportat sau organizat? „Numeroase studii au arătat că performanța lucrătorului poate fi afectată de atitudinea șefului. Pornind de la aceasta, se ajunge la ideea că panta curbei de experiență poate fi afectată prin demersul proactiv al managementului." (Teplitz, 1991, p. 59).

În fapt, practica arată că aceste curbe ale experienței nu sunt folosite în forma lor originară, dar rămân încă utilizate. Ora de lucru cedează locul de variabilă dependentă *costului de fabricație*; japonezii se bazează pe acest efect, la ei voluntarist, pentru a ordonanța fabricațiile. Lor li se atribuie formula „2V = 2/3C" care arată că la fiecare dublare de volum costul este redus cu o treime (Pattison, 1989). Se estimează că (Sriram, Gupta, 1990) efectul de experiență rămâne în actualitate, chiar în atelierul modern flexibil. Observații făcute la General Dynamics, la începutul anilor 60, au arătat că mâna de lucru nu intervenea decât pentru un sfert în efectele de experiență, ceea ce demonstrează ideea unei actualități a curbei respective... în sectoarele în care durata de viață a unui produs sau activitate îl autorizează.

Exemplu. Pattison și Teplitz (1989) propun pentru modificările tehnologice aplicarea formulei:

panta curbei de învățare nouă = panta veche + (1 – panta veche) proporția mâinii de lucru fiind eliminată.

Presupunem o curbă la 80% ce corespunde legii Crawford: $y = 200x^{-0,322}$, ceea ce înseamnă că prima unitate costă 200, a doua costă 160. Mâna de lucru explică 25% din experiență.

Se automatizează procesul (eliminarea mâinii de lucru). Noua rată este:

0,8 x (1 – 0,8) x 0,25x1 = 0,85

Noul coeficient b este log (0,85/log 2) = 0,234. Noua lege este $y = 200x^{-0,234}$.

1.2.3. Configurația utilizării capacităților

Existența costurilor de capacitate generează costuri unitare cu atât mai ridicate cu cât nivelul de activitate este mai redus. Nivelul de utilizare a capacităților este, în astfel de condiții, un element critic. O puternică variație sezonieră în care întreprinderea caută să descopere punctele de activitate constituie un factor de costuri ridicate. Pe termen lung, chestiunea este de a ști în ce măsură întreprinderea își poate ajusta

capacitățile la nevoi, pe măsură ce volumul produselor se modifică. Aceasta înseamnă că *întreprinderea* trebuie (atunci când calculează costul complet al unui produs), să considere nivelul mediu de utilizare a capacităților care nu va fi fără îndoială folosit în proporție de 100% și variația așteptată în jurul ratei medii de utilizare.

1.2.3.1. Nivelul mediu de utilizare a capacităților

> Exemplu. Se poate evoca aici un caz celebru. Directorul financiar de la General Motors, Brown, pusese la punct, la începutul anilor 1920, o modalitate care a făcut școală în calculul *prețului normal*, respectiv a unui preț de dorit din punct de vedere financiar și strategic. Este vorba de un calcul strategic, deoarece el putea să ducă la abandonarea unui model pentru care General Motors nu ar fi putut să obțină în mod durabil un preț normal.[a)]

a) Du Pont de Nemours pusese la punct un sistem parțial mult mai devreme, pentru motivarea vânzătorilor: pe baza unui nivel normal de activitate, se calcula prețul de vânzare minim care degajă ROI dorit, apoi vânzătorii obțineau prime asupra cifrei de afaceri care era superioară rezultatului depășirilor de preț sau de volum (Johnson, 1975, p. 200). Dar aceste calcule de norme erau lunare, probabil mai puțin „strategice" decât cele de la General Motors. Pe planul inovațiilor manageriale de la GM din acea perioadă, se poate consulta Dale (1956), Johnson (1975, 1978), Johnson și Kaplan (1987), Kuhn (1986), Sloan (1963). Formula lui Brown a fost reinventată de un comitet de cercetare de la National Association of Accountants americană (acum Institute of Management Accountants) în 1959 (NA, 1959, p. 43-48)).

Fie ipotezele din tabelele 5.1. și 5.2. reluate de Brown[1].

Tabelul 5.1. – Metoda General Motors: modelarea activului pentru un nou model de automobil

Posturi de activ	Exprimate în procente din CA	Exprimate în procente din costul de producție
Disponibilități	5	
Creanțe-clienți	10	
Stocuri de materii și producție în curs de execuție		16,666
Stocuri de produse finite		8,334
Imobilizări (vezi tabelul 5.2)		37,500
Totalul activului	15	62,500

[1] Vezi Brown (1977) unde este reprodus articolul original. El a fost preluat de adjunctul lui Brown, Albert Bradley, care devine președinte la General Motors, în NACA Bulletin, volumul 8, nr.9 din 1er Janvier 1927 (retipărit cu faximile grafice de gestiune ale epocii în NAA, 1990). Cazul GM figurează în mod curent în manualele americane.

Tabelul 5.2. – Metoda General Motors: calculul specific al imobilizărilor

Calculul relativ la imobilizări	
Suma brută în dolari	15 000 000
Capacitatea anuală maximă de producție (unități produse)	50 000
Capacitatea anuală utilizată	80%
Cost unitar previzional de producție ($)	1 000
Suma imobilizată în procente din costul de producție	37,5

Acest calcul se bazează pe o ipoteză de utilizare medie a capacităților de 80%. Se proceda la o previziune a costurilor de fabricație a modelului, apoi la o previziune a nevoilor de capitaluri (active). Posturile de activ erau exprimate funcție de prețul de vânzare, sau de costul de producție. Prețul de vânzare era calculat pentru a permite o rentabilitate dată, definită drept raport al rezultatului la active (în engleză return on investments sau ROI). Brown pusese la punct formula ROI la Du Pont de Nemours în 1912 (acesta era responsabil financiar).

> Se presupun costuri de distribuție de 7% din vânzare. Se dorește ca ROI al noului model să fie 20%. La ce preț de vânzare este realizat acest obiectiv?

P fiind prețul de vânzare, C costul unitar de fabricație și A totalul activelor, rezultatul devine:

$$(P - C)Q - 0{,}07PQ = 0{,}20A$$
$$= 0{,}20(0{,}05PQ + 0{,}1PQ + 0{,}166CQ + 0{,}0833CQ + 0{,}375CQ)$$
$$= 0{,}20(0{,}150PQ + 0{,}625CQ)$$

Respectiv:

$$0{,}93PQ - CQ = 0{,}03PQ + 0{,}125CQ.$$

Din această relație dintre P și C se obține:

$$P = \frac{1 + 0{,}125}{1 - 0{,}100}C = 1{,}250C$$

Deci, pentru $C = 100$, $P = 1\,250$. Acest preț numit normal, asigură, în ipotezele reținute, o rentabilitate de 20% a activelor.

1.2.3.2. Variațiile ratei de utilizare a capacității

Al doilea element care dă importanță noțiunii de profil de utilizare a capacităților, este variația așteptată în jurul ratei medii de utilizare. Ea poate fi necesară deoarece investiția în imobilizări fiind comună, nu poate

fi ajustată sistematic nevoilor. Ea este de asemenea funcție de fluctuațiile previzibile ale cererii.

Calculul costului complet determină ipoteza activității și subactivității prevăzute eventual. Metoda de calcul care permite în același timp definirea costului complet al unui produs și apariția costului subactivității, este *imputarea rațională.*

Atunci când întreprinderea suprainvestește în rațiunea indivizibilității imobilizărilor, ea este constrânsă la o adevărată risipă: anumite costuri nu au contrapartidă productivă, ele sunt suportate pentru a deține capacități subutilizate. S-a observat că aceste cheltuieli neproductive sunt numite *cost de subactivitate* în imputarea rațională.

Exemplu. Atunci când costurile de capacitate sunt 1 000 K€ și când ele nu autorizează o activitate de 500 unități pe perioadă și activitatea reală este de 400 unități, întreprinderea nu transformă în produse decât 80% din costurile sale de capacitate. Cele 20% restante sunt considerate drept risipă, respectiv un cost neproductiv. Costul de subactivitate este în acest caz de 200 K€.

Exemplu. Presupunem costul de capacitate de 14 000 K€ pe an și previziunile activității cele din graficul 5.1. Întreprinderea consideră că nivelul normal de utilizare a capacităților este de 80%,ceea ce corespunde unei fabricații anuale de 8 000 unități, ținând seama de timpul de oprire prevăzut pentru mentenanță. Media prevăzută este de 70%, respectiv 7 000 de unități. Conform imputării raționale calcul va fi următorul, *pentru ansamblul* celor patru ani avuți în vedere:[a)]

- costuri imputate produselor: 56000 x 0,7/0,8 = 49 000 K€
- costuri de subactivitate: 56 000 x 0,1/0,8 = 7 000 K€

Costul de subactivitate *anual* (mai clasic) este de 14 000 x 0,2/0,8 = 3 500 K€, anii 1 și 2, și 0 K€ anii 3 și 4.

Această informație pune în evidență o componentă a evoluției costurilor. Dacă se calculează costul complet mediu al produselor, se știe că la un cost anual mediu de 14 000 K€, și o producție anuală medie de 7 000 unități, costul unitar este de 2 K€. În fapt, în această sumă se poate observa descompunerea următoare:

costuri „utile" = 14 000 x (0,7/0,8) x 7000 = 12 250/7 000 = 1,75 K€

cost de subactivitate = 14 000 x (0,1/0,8) x 7 000 = 0,25 K€.

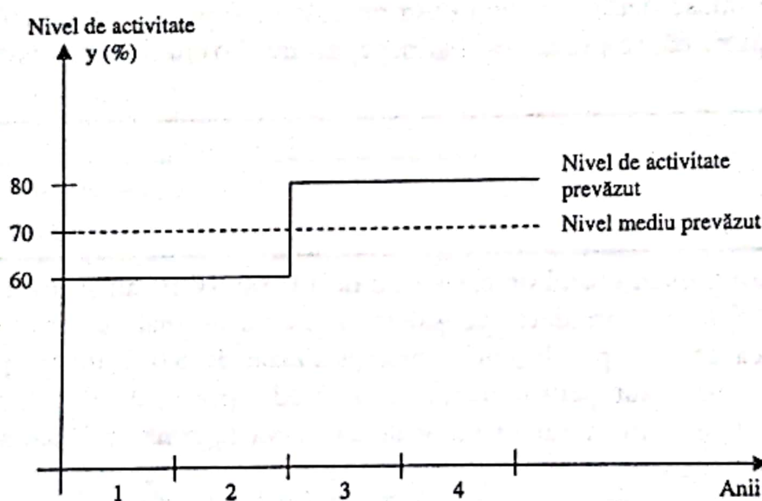
Decizia strategică se poate exercita asupra costului de subactivitate în scopul de a-l reduce.

a) Acest calcul nu este obișnuit în contabilitate, în care se raționează de obicei în valori *anuale.*

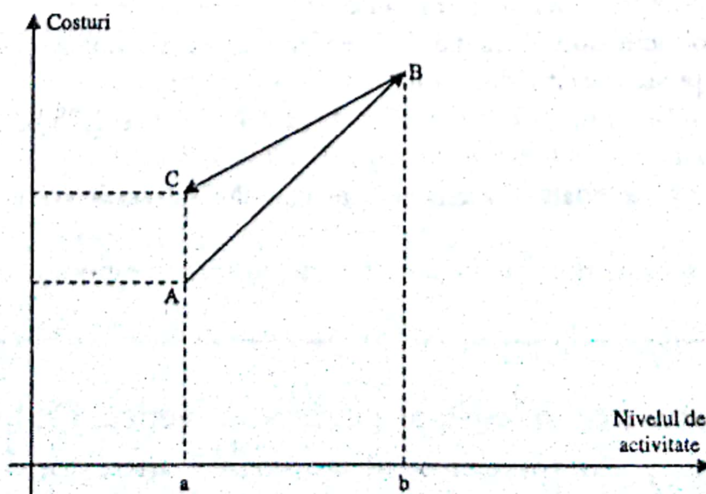
Subactivitatea are un cost, așa cum vom vedea. De asemenea, atunci când variațiile în jurul mediei sunt puternice, întreprinderea caută să-și moduleze costurile de structură. Se ajunge ca aceasta să fie posibil, dar

reducerea este în parte compensată printr-un cost de ajustare şi de remanenţă a cheltuielilor. Într-adevăr acestea nu sunt complet reversibile, în sensul că întreprinderea nu poate, atunci când activitatea se reduce, să suprime toate cheltuielile pe care creşterea ei solicită să le angajeze (în graficul 5.2.), parcursul *aba* costă mai scump decât menţinerea în *a* şi *abab* decât trecerea lui *a* în *b*. Variaţiile de activitate pot conduce întreprinderea să nu angajeze anumite costuri de structură şi să le înlocuiască prin costuri variabile (colaborări, personal temporar), pe moment mai puţin eficiente, dar pe total mai puţin costisitoare. S-a subliniat uneori că una din performanţele întreprinderilor japoneze era capacitatea lor de a-şi adapta activitatea.

Graficul 5.1. – Efectele creşterii în sarcină



Graficul 5.2. – Remanenţa costurilor



2. „Carta" conducerii

Ce costuri trebuie observate? Pe ce orizont? Pentru a le compara cu ce? Iată trei întrebări care definesc carta conducerii.

2.1. Analiza costurilor pe produse-piețe și clientele

Pentru un produs dat, varietatea *piețelor* și, în fiecare piață, cea a *cheltuielilor,* pot influența costurile și nevoile de finanțare în multiple moduri. Ele pun în joc activitățile *comerciale, logistice și de service a clientului, de stocare* și au consecințe asupra funcției financiare prin intermediul condițiilor de plată a clienților. Dacă întreprinderea urmărește o strategie de dominație prin costuri, aceasta se poate manifesta asupra costurilor din afara producției; dacă ea urmărește o strategie de diferențiere, dezvoltarea serviciilor propuse clienților poate crește ușor costurile care le sunt corelate. Și legea de omogenitate a costurilor conform căreia costul *unui produs* nu este o informație semnificativă pentru management decât dacă nu este sensibil diferită în viziunea *clienților* cărora le este vândută sau a *rețelelor de distribuție* pe care le tranzitează.

În celelalte cazuri, analiza costului unui produs trebuie să acționeze mai departe și să integreze diferențele generate de diversitatea clienților și rețelelor. Are sens costul unitar al produsului P vândut clientului C prin intermediul rețelei R, nu costul mediu al produsului P.

Exemplu. O întreprindere care fabrică componente electronice poate interveni asupra piețelor diverse cum sunt automobilul, bunurile de mare consum, jucăriile, armamentul și, aflându-se în fața unor clienți de dimensiuni foarte diferite.

Exemplu. „Kanthal, un fabricant de radiatoare, a analizat rentabilitatea clienților săi și a descoperit că raportul binecunoscut 80-20 (80% din vânzări sunt generate de 20 % din clienți) trebuie revizuit. Acest raport era în realitate de 20-225: 20% din clienți aduceau 225 din beneficii. Cu 70% din clienți, întreprinderea era în echilibru și 10% din clienți pierdeau 125% din beneficii. Clienții lui Kanthal, care provocaseră cele mai mari pierderi figurau printre cei la care volumul vânzărilor era cel mai important. [...] O întreprindere mică nu riscă să piardă sume importante de bani cu un client mic. În schimb, clienții importanți și puțin rentabili solicită prețuri scăzute, livrări frecvente de loturi de dimensiuni mici, resurse considerabile la nivel tehnic și comercial, și modificări de produs." (Cooper, Kaplan, 1991).

Metoda UVA a pus în evidență în mod frecvent legi de acest tip (Fieves și Zaya, 1999).

2.2. Costurile în ciclul de viață al produsului

O altă chestiune majoră este acea a reprezentativității unui cost „neașteptat". Ciclul de viață al unui produs sau al unui proces generează o evoluție a structurii costurilor pe care le consumă și viziunea instantanee riscă să fie superficială.

Conceptul de cost al produselor pe ciclu de viață (life-cycle costing sau LCC) constă (Berliner, Brimson, 1988, p. 241) în „acumularea costurilor activităților care survin în cursul integralității ciclului de viață al unui produs, de la concepere și până la abandonarea sa de către fabricant și consumator." Această abordare globală a costurilor nu este recentă (Dean, 1950), dar ea este difuzată în ultima vreme. Se pare că ea a fost dezvoltată în anii 60 de Ministerul Apărării al SUA, care controla procesul întregului ciclu de viață al sistemelor de arme: cercetare, dezvoltare, concepere, fabricare, instalare, utilizare, mentenanță, declanșare; tot atât de multe faze care generează costuri, adesea interdependente și legate de legi cu evoluții diferite.

Tehnica LCC a rămas multă vreme o afacere a întreprinderilor care lucrează pe proiecte. În anii 80, industriașii sectoarelor sunt pe punctul de a fi interesați. Ei se vor afla în fața unor situații similare care generează gestiunea pe bază de proiecte: durata de viață a unui produs, uneori foarte diminuată (14 luni în microinformatică), dar cheltuielile de concepție ridicate, o importanță critică adusă capacității de a lansa rapid un produs nou fără a se îndatora în viitor prin evoluții costisitoare (prețul de vânzare concurențial se diminuează mai rapid decât costul; lansarea tardivă generează pierderi ale unor marje importante); importanța esențială este de a asigura conceperea produsului în manieră performantă, cunoscând costurile industriale ce nu vor fi reversibile sau ajustabile, ce reflectă durata de viață viitoare scurtă. Aceste costuri trebuie optimizate înainte de producție.

Sistemele contabile se interesează de natura cheltuielilor în momentul constatării. În acest caz, este importantă influențarea deciziei. Schema din graficul 5.3. a devenit astfel foarte cunoscută. Reluată de CAM-I, într-o lucrare a lui Blanchard (1978), aceasta evaluează la 95% din costurile totale generate de un produs de-a lungul vieții sale, parte determinată înainte de lansarea în fabricație, în timp ce numai 20% din acest total sunt efectiv constatate.

Metoda LCC trebuie să ne învețe administrarea costurilor determinate în întreprindere, de propriile produse, dar și costurile pe care le generează la utilizatori. Aceste două aspecte sunt complementare (Arrto, 1994).

2.2.1. Costurile determinate în întreprindere

Constatarea are în vedere două aspecte:

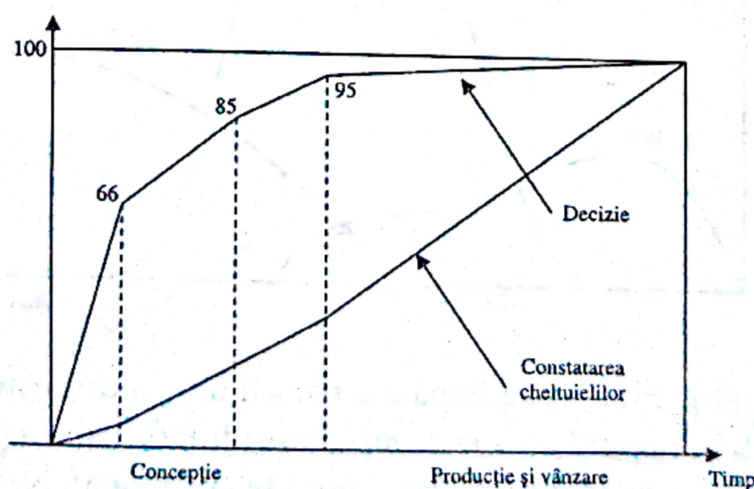
- trebuie să fim capabili să calculăm şi să optimizăm un cost complet înaintea luării deciziei de lansare;

- analiza structurii costurilor de-a lungul ciclului de viaţă (graficul 5.4., după Berliner şi Brimson, 1988) trebuie să conducă la înţelegerea *relaţiilor pe care le întreţin în timp costurile activităţilor*, o economie imediată putând însemna o penalitate viitoare. Este vorba de identificarea secvenţelor de activităţi critice: aceasta implică o adaptare a contabilităţii de gestiune la evoluţia priorităţilor de-a lungul ciclului de viaţă a unui produs.

Conform graficului 5.3., contabilitatea de gestiune nu trebuie să se concentreze asupra fazei de fabricaţie şi de vânzare, ci trebuie să intervină asupra finalizării şi conducerii funcţiilor în amonte.

> Exemplu. Doblin şi Ardoin (1989, p. 127) arată modul în care reorganizarea studiilor a contribuit la redresarea situaţiilor la Renault şi grupul Fiat: „Inginerii nu înţeleg întotdeauna necesitatea costurilor acestor modificări care sunt considerate indispensabile. Dar ele pot duce la modificarea costului complet cu 15-20% între începerea studiului şi comercializarea produsului. [...] O modificare cu 200F pentru un vehicul construit în 2000 de exemplare pe zi costă mai mult de 80 milioane franci pe an.

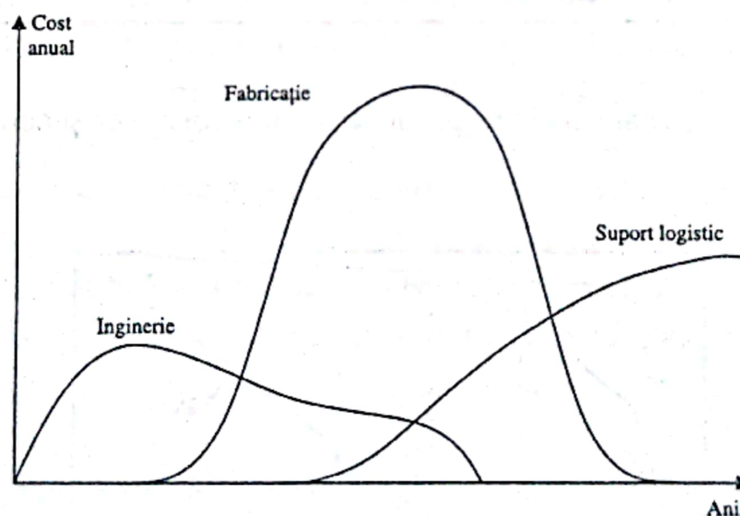
Graficul 5.3. – Decalajul dintre acţiunea asupra costurilor şi constatarea lor



Finalizarea constă în a solicita celor care au conceput produsele respectarea „costurilor ţintă" (target costing). Acest demers a fost explicat la finele anilor 80 de autorii japonezi. (Monden şi Hamada, 1991; Makido, 1989, Monden, 1989, Tanaka, 1989) şi există o literatură importantă în acest

sens. Demersul constă într-un proces în care marketingul are un rol conducător în fixarea prețului de vânzare. Prețurile sunt definite conform posibilităților piețelor; marja dorită fiind dedusă din prețul țintă, se cunoaşte astfel acest preț la care va trebui realizat noul produs. Pentru a realiza costul țintă sunt utilizate tehnici mai vechi, între care şi *analiza valorii*. Această metodă, numită şi ingineria valorii, a fost experimentată în cursul celui de-al doilea război mondial în scopul reducerii costurilor materiale. Era vorba de identificarea funcțiilor îndeplinite de un obiect, ierarhizarea şi întrebarea asupra utilității pentru a căuta apoi să le realizeze la cel mai just cost material. Demersul a fost desăvârşit în anii 60 de General Electric sub denumirea de analiză funcțională *(cross functional analysis)*. Era vorba de aplicarea în organizarea întreprinderii care scotea în evidență contribuțiile entităților la procesele desfăşurate prin intermediul activităților furnizate de fiecare entitate şi identificarea rolurilor acestora în procese. Aceasta a fost la origine ceea ce înseamnă astăzi Activity Based Management (Johnson, 1992).

Graficul 5.4. – Structura instabilă a costurilor de-a lungul ciclurilor de viață ale produsului



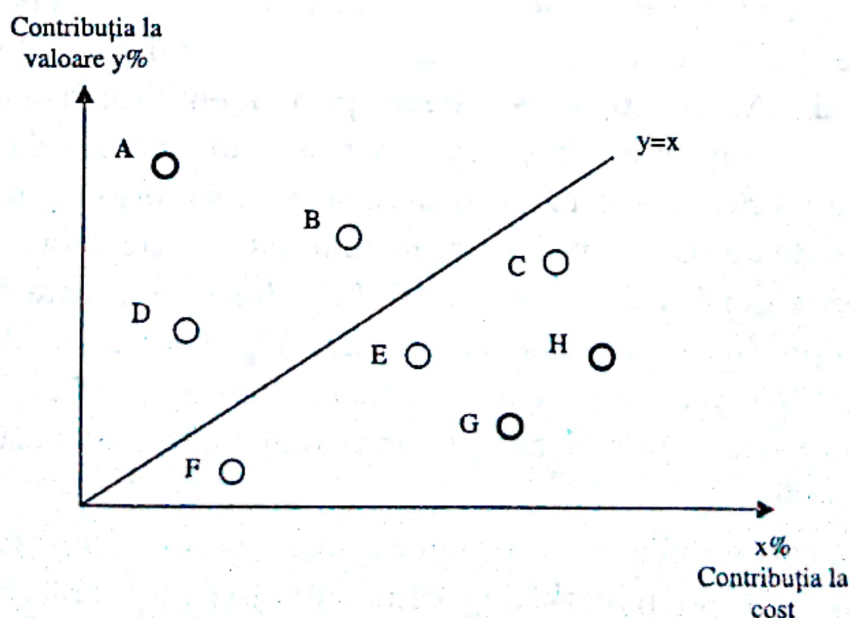
În analiza funcțională sau analiza valorii un produs este descris drept un ansamblu de funcțiuni oferite cumpărătorului, funcțiuni pe care trebuie să le optimizeze raportul dintre contribuția la cifra de afaceri şi contribuția lor la costul complet al produsului. Astfel, se identifică „valoarea" componentelor parte a principiului.

Valoarea componentei (sau subansamblului) = [Valoarea funcției pentru client] x [Contribuția componentei la funcțiune]

Ceea ce presupune cel puțin teoretic o componentă care poate participa la mai multe funcții, este creșterea părții fiecărei funcții în valoarea finală atribuită de client, și contribuția fiecărei componente la fiecare din aceste funcții. Comparând partea fiecărei componente în costurile contribuției la funcțiile evaluate de client se poate obține un sistem de scoruri. Acesta pornind de la principiul – naiv și contestabil – conform căruia o componentă care contribuie cu y% la valoarea produsului trebuie să reprezinte mai mult de y% din costul său complet, conform unui principiu expus de Yoshikawa, Innes și Mitchell (1994, 1995).

> Exemplu. Horwath (1995) propune exemplul ceasului deșteptător „reveille matin" pentru care sunt definite nouă funcții (facilitatea lecturii, adaptabilitatea, liniștea etc.). Ele sunt clasificate și această clasificare este transformată în scoruri, care vor servi drept referință pentru studiul componentelor (pile, motor, cutie, sonerie etc.) care contribuie la aceste funcții. O componentă care are un aport de 30% la o funcție ce contribuie cu 25%la valoarea produsului și cu 60% la o altă funcție cu o contribuție de 40% din valoarea produsului, participă în acest context cu (0,30 x 0,25) + (0,60 x 0,40) = 31,5% la valoarea produsului. Se consideră că o componentă a cărui cost, în procente din costul total, depășește contribuția la valoare trebuie să facă obiectul unui studiu specific de reducere a costului. Aici sunt prioritare (graficul 5.5.) componentele G și H.

Graficul 5.5. – Analiza cost-valoare prin funcția unui produs



Industriașii japonezi completează acest demers cu altul diferit, *kaisen costing*, care are loc în faza de fabricație a produselor existente. Vom reveni pe această temă în partea a treia (capitolul 7, 2.1.2.).

Gestiunea prin costuri țintă (CMA, 1994; Horwath, 1995; Dutton,

1996) este reprezentativă în special pentru evoluția managementului costurilor. Ea reprezintă manifestarea prin excelență a acestei întoarceri spre amonte, spre cauzele „performanței" și sursele majore ale productivității, care conduc la dezbaterile desfășurate astăzi în management: transversalitatea, analiza proceselor. Pentru contabilitatea de gestiune, aceasta reprezintă o sfidare: prevederea costurilor care nu există încă. Dimensiunea organizațională nu este cea mai mică; în universul instabil (Lorino, 1994), „aptitudinea de a învăța" a întreprinderii constituie o sursă importantă de creștere. Diferitele calificări profesionale sunt invitate să comunice în limbajul costurilor viitoare ale produsului în curs de dezvoltare. Nu este suficientă definirea unei ținte de cost, ci ar trebui să se refuze (pe subansamble și prin funcția îndeplinită de produs), identificarea diferenței dintre aceste costuri și cele estimate conform unor metode constante, și, pentru a face să dispară această diferență, prin reunirea competențelor și definirea proceselor pentru capitalizarea experienței și progresului.

Trebuie inventariate costurile pe care opțiunile examinate vor putea să le modifice direct sau indirect într-o logică de *cost complet*. Scopul constă, odată în plus, în actualizarea legăturilor cauză-efect dintre un cost și un inductor, el însuși cauzat de alegerea concepției și nu prin „repartizarea" cheltuielilor generale la costurile industriale. Pentru identificarea costurilor provocate de una din funcțiile unui produs, trebuie să se poată remonta consecințele pe care aceasta le are asupra serviciilor generale ale întreprinderii. Acest „parcurs" trece prin identificarea cauzelor de declanșare a prestaților interne, respectiv prin evidențierea relațiilor dintre procesele de fabricație – vânzare și procesele de suport (capitolul 4, 2.2.). Suntem departe de ceea ce pot aduce metodele simpliste. Horwath arată că Wolkswagen a depășit deja acest nivel. În industriile în care costurile de dezvoltare a produselor noi este foarte ridicată, problema este de a trece de la costul țintă la investiția țintă a cărei analiză presupune 5 criterii diferite. Nu se administrează numai marjele, ci o rentabilitate globală pe durata vieții unui model.

Totuși, consecințele tehnice sunt exploatate printr-o compartimentare a funcțiilor, specialiști în marketing, contabilitate și alte tehnici fiind gata să coopereze. Există încă o largă delimitare între practica costurilor țintă din Japonia (se spune că metoda a fost inventată la Toyota în anii 60) și maniera în care metoda a devenit sursă de inspirație în Occident, în special SUA. Așa cum subliniază Lorino (1994), prezența instrumentelor nu garantează realitatea practică, strâns legată de capacitatea de învățare a întreprinderii,

care presupune o cultură de cooperare, o comunicare dintre diverse profesii, o aplicare reală a procesului de cunoaştere a „simulării viitorului în lumina trecutului" şi capitalizarea soluţiilor noi. În timp ce costul ţintă (obiectiv) este utilizat de toate întreprinderile din industria automobilelor din Japonia, peste 80% din firmele de construcţie electrică şi maşini – unelte, acest demers nu este utilizat decât în proporţie de 30% în industria chimică şi farmaceutică, o proporţie ceva mai mică la firmele din industria alimentară şi de nici o întreprindere din sectorul hârtiei. Rămân de analizat factorii care determină pertinenţa sau fezabilitatea acestei tehnici: strategia, forţa concurenţei, tehnologia, gradul de cooperare cu furnizorii, gradul de integrare verticală, durata de viaţă a produselor, duratele comparate ale vieţii şi concepţiei lor, repartizarea costurilor predeterminate de diferitele faze ale ciclului de viaţă, reversibilitatea opţiunilor de dezvoltare, dinamica inovării, localizarea actorilor etc. Utilizarea sa însăşi pare, în orice caz, să pună în discuţie pertinenţa cartei strategiilor elaborate de Poter, în care se opun, dominaţia prin costuri şi diferenţierea, opoziţie apreciată superficială de japonezi. Pe de altă parte, studii empirice pun în discuţie anumite aspecte negative ale costului ţintă (Kato ş.a., 1995).

> Exemplu. Cunoaştem că Daihatsu a trecut la costul ţintă după ce a practicat analiza şi ingineria valorii în anii 60. El a arătat marile dificultăţi de integrare a acestui proces în cadrul echipelor de dezvoltare a produselor. Matsushita la rândul său, a constat o prelungire a duratei de dezvoltare noilor sale produse iar ingineria concurenţei arată că aceste elemente sunt mai dificil de condus.

Dictatura marketingului în definirea criteriilor valorii produselor tinde să conducă la o segmentare exagerată a pieţelor şi variantelor care se pot recunoaşte cu dificultate, aşa cum s-a întâmplat cu gama Nissan, respectiv reapariţia semnelor unor neajunsuri, ceea ce s-a întâmplat în SUA în anii 70, după Drucker, Johnson şi Kaplan. Apar rivalităţi între marketing şi producţie, producătorii înţelegând cu greutate că le sunt solicitate eforturi mai importante, în timp ce observau creşterea peste măsură a costurilor de comunicare. Se recunoaşte că presiunea la scăderea continuă a costurilor, mai ales la Toyota, se exprimă printr-o reportare sistematică a eforturilor colaborărilor, pentru a face faţă orelor suplimentare neplătite acceptate de personalul japonez.

Aceste practici reflectă voinţa direcţiei generale de a incita inginerii de concepţie să integreze în alegerile lor preocupări privind costurile şi rentabilitatea. Se are în vedere un parteneriat dintre contabilitate şi operatori. Această idee este observată în remarca unui inginer al diviziei

Hewlett – Packard (Cooper şi Turney, 1991, p. 94): „Am creat un întreg ansamblu de relaţii dintre contabilitate, cercetare – dezvoltare, fabricaţie şi marketing. Am progresat în înţelegerea activităţii diviziei."

Într-un alt comentariu se menţionează (ibidem, p. 99): „Obiectivul, nu este de calcula consecinţele economice şi financiare ale deciziilor individuale ale inginerilor. Aceasta nu este necesar din moment ce, în colectiv, deciziile lor ne vor conduce acolo unde vrem să ajungem – la componente comune, componente standard pe toată linia de produse, modificări ale produselor existente care fac apel la componentele existente. Eu sunt mai interesat să ştiu că evoluţia merge spre standardizare decât spre afirmaţia că înlocuind două piese diferite printr-o piesă comună economisim exact 4,93 dolari."

Prioritatea este de a identifica inductorul de cost, nu în mod obligatoriu pe baza unor calcule complexe. În astfel de condiţii ne aflăm mai mult în domeniul ABM decât în ABC.

2.2.2. Costurile determinate la utilizator

Întreprinderea trebuie să examineze ciclul de viaţă al produsului din punctul de vedere al utilizatorului, pentru care el reprezintă o resursă şi nu un obiect care generează costuri viitoare. O extindere a demersului „costurile ciclului de viaţă sau LCC" pune astfel în evidenţă *costurile care, pentru utilizator se adaugă la preţul plătit la vânzător*. Într-o strategie de diferenţiere, această cunoaştere a costurilor este fundamentală pentru vânzător. Aplicarea sa, aşa cum o arată următoarele două exemple, se bazează pe studiul conjunct al scărilor de valoare ale vânzătorului şi utilizatorului.

> Exemplul 1 (White şi Ostwald, 1976). O societate de construcţii aeronautice compară ofertele societăţilor A şi B, privind o instalaţie concepută pentru simularea presiunilor ridicate. Tabelul 5.3. rezumă datele tehnice. Cumpărătorul prevede o funcţionare de 2920 ore pe an pentru această instalaţie. Această ipoteză conduce la costuri conform tabelului 5.4. Propunerea societăţii B se dovedeşte mai costisitoare decât cea a societăţii A. Se observă că B trebuie să lucreze cu prioritate pentru ameliorarea competitivităţii: costul de funcţionare (puterea electrică) şi mentenanţa curentă (frecvenţa opririlor şi timpul de intervenţie), aspecte în care A dispune de un avantaj care compensează costul său mai ridicat.

Tabelul 5.3. – Componentele costului celor două oferte

	Societatea A	**Societatea B**
Preţ de cumpărare (€)	2 000 000	1 800 000
Durata de viaţă (ani)	2	2
Cost de instalare (€)	30 000	40 000
Efective necesare în funcţionare (oameni/an)	1	1,5
Costul orar al mâinii de lucru (€)	75	75
Timpul mediu dintre două opriri pentru mentenanţă grea (ore)	500	500
Durata de intervenţie (ore)	40	30
Ciclul de mentenanţă curentă (ore)	180	135
Durata de oprire pentru mentenanţă curentă (ore)	4	18
Costul orar de mentenanţă (€)	230	230
Costul pieselor şi furniturilor pe doi ani, procente din preţul de cumpărare	1%	0,8%
Puterea (kwh)	8	9,5
Costul kwh (€)	0,25	0,25

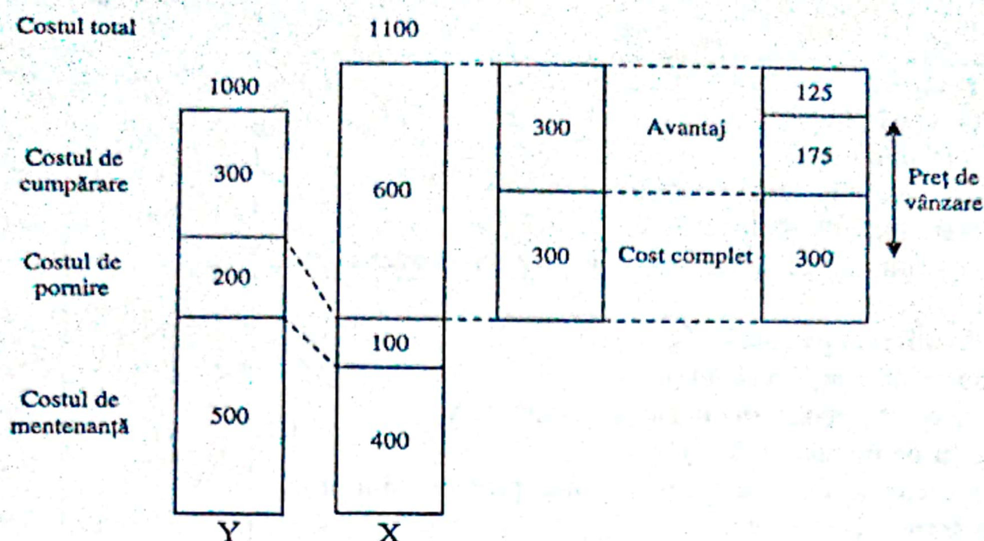
Tabelul 5.4. – Calculul costurilor pentru utilizator

	Utilaj A		**Utilaj B**		**Diferenţa (A-B)**	
	Anul 1	**Anul 2**	**Anul 1**	**Anul 2**	**Anul 1**	**Anul 2**
Costul de cumpărare	2 030 000		1 840 000		190 000	0
Preţul de cumpărare	2 000 000		1 800 000		200 000	0
Cheltuieli de instalare	30 000		40 000		-10 000	0
Costul de funcţionare	295 560	304 760	470 975	467 915	-175 415	-163 155
Mâna de lucru	219 000	219 000	328 500	328 500	-109 500	-109 500
Electricitate	5 840	5 840	6 935	6 935	-1 095	-1 095
Mentenanţa curentă	14 720	14 720	86 940	91 080	-72 220	-76 360
Mentenanţa grea	46 000	55 200	41 400	41 400	4 600	13 800
Furnituri	10 000	10 000	7 200		2 800	10 000
Total	**2 925 560**	**304 760**	**2 310 975**	**467 915**	**14 585**	**-163 155**
	2 630 320		**2 778 890**		**-148 570**	

Exemplul 2. Un demers interesant este propus de Forbis şi Mehta (1981). Un produs Y (schema 5.1.) costă, pe ansamblul duratei sale de viaţă, 1000 € la utilizator, respectiv 300 € în cost de cumpărare, 200 € costuri de instalare, 500 € în diverse costuri de întreţinere ulterioare. Un alt produs X, pe care cumpărătorul îl compară cu Y, generează cheltuieli de instalare de numai 100 € şi cheltuieli de mentenanţă de 400 €. Clientul este gata să plătească X cu 200 € mai mult decât Y, respectiv 500 €, presupunând că el apreciază produsele echivalente în termeni de servicii aduse.

Se presupune că în fapt clientul este gata să plătească produsul X cu 600 €, ţinând seama de utilitatea pe care el o apreciază superioară. Presupunem că furnizorul ajunge la un cost complet de 300 € pentru X. El dispune de ceea ce Forbis şi Mehta numesc un avantaj concurenţial, ce corespunde diferenţei dintre preţul până la care produsul său va fi preferat (600 €) şi costul său complet (300 €). Se presupune că preţul este de 475 €, cel al lui X fiind de 300, cumpărătorul fiind supus unei „incitări la cumpărare" de 125 € în favoarea lui Y.

Schema 5.1. – Calculul „incitării la cumpărare" conform Forbis şi Mehta



2.3. Comparaţia cu exteriorul şi benchmarking-ul

Comparaţia ulterioară nu priveşte în mod obligatoriu numai concurenţii, ale căror informaţii pot fi greu de obţinut, deşi unii profesionişti gândesc contrariul.[1]

Costul unui concurent nu se poate estima pe baza unor informaţii incomplete, decât în măsura în care aceste informaţii pot alimenta un model de calcul adecvat. Dacă întreprinderea se limitează la repartiţii şi imputări grosolane ale propriilor cheltuieli, ea este rău plasată pentru a exploata unele semnale pe care le poate atribui costurilor altora. Dar această exploatare presupune o a doua condiţie: modelul de costuri al întreprinderii trebuie să fie aproximativ transpozabil concurenţilor, respectiv scara lor de valori să fie analogă. Dacă gamele sunt diferite, strategiile de diversificare şi de interconexiuni sunt specifice, studiul va fi mult mai incert.

> *Exemplul 1.* Rickwood ş.a. (1990) arată modul în care o întreprindere, observând marja afectată de un concurent, a ajuns la identificarea costurilor agresorului, la simularea reacţiilor la propria replică şi la evaluarea probabilităţii de rezistenţă pe care ar avea-o într-un război al preţurilor. Acest rezultat a fost posibil pentru că întreprinderea efectua studii de marketing şi îşi lua precauţia de a menţine în gama sa un produs comparabil cu cel al concurentului. Contractele cu clienţi comuni (lanţurile de distribuţie) şi cu furnizorii de utilaje permiseseră evaluarea destul de precisă a costurilor concurentului.

[1] Ardoin şi Doblin (op.cit., 1990) explică de ce adesea este posibilă vizitarea reciprocă a instalaţiilor concurenţilor.

> *Exemplul 2.* În grupul Johnson, managerii diviziei însoţesc propriile propuneri bugetare cu o estimare a rezultatelor financiare previzionale ale concurenţilor (Simons, 1998).

Analiza costurilor concurenţilor este o tehnică de mare întindere care presupune o cercetare sistematică a unor informaţii multiple asupra strategiilor, deciziilor, instalaţiilor şi instrumentelor, furnizorilor, clienţilor lor. Ea începe desigur cu informaţia financiară.

Aceasta ajută cercetarea, oferind date fiabile pe categorii de activitate pentru întreprinderi diversificate şi cu funcţii importante, aşa cum prevede sistemul dezvoltat de PCG 1982 (Emmanuel şi Gray, 1977).

> Exemplu. Societatea Caterpillar este fără îndoială un exemplu de rigoare în acest tip de abordare, care se bazează pe o analiză efectuată de o echipă plurifuncţională şi pe etape de validare multiple, pentru a termina prin construcţia contului de rezultat fictiv al concurentului în ipoteza în care el ar fi fabricat produsele întreprinderii în aceleaşi cantităţi. Această constatare arată nivelul avantajului competitiv eventual al concurentului şi permite precizarea obiectivelor şi metodelor de reducere a costurilor (Jones, 1988).

O analiză a situaţiilor financiare ale concurenţilor poate permite avansarea câtorva ipoteze, evident globale. Se poate porni de la cazul prezentat de Shank şi Govindarajan (1993).

> Exemplu. Societatea Baldwin fabrică biciclete. Bilanţul şi contul său de rezultate simplificate sunt prezentate în tabelul 5.5. şi 5.6. Societatea dispune de o capacitate de producţie de 133 000 de unităţi pe an şi produce actualmente 100 000, piaţa fiind puţin activă. Marja privind costurile variabile a societăţii Baldwin este în medie de 43,2 $ pentru un preţ de vânzare mediu de 110 $ şi costurile sale de capacitate sunt de 3,8 milioane. Acest total cuprinde mai ales integralitatea costurilor din afara producţiei. Situaţia financiară şi informaţia obţinută asupra concurenţilor lui Baldwin arată marje privind vânzările după impozit de ordinul a 5%, marje asupra costurilor de producţie care sunt de 30-35%. Rata vânzărilor la active este de 1,5. Levierul (active/capitaluri proprii) este 2. Situaţia lui Baldwin este mult mai puţin bună decât cea a concurenţilor. Este ea datorată unui volum de activitate momentan slab sau unui dezavantaj structural al costurilor?

Tabelul 5.5. – Bilanţ

Bilanţul lui Baldwin (mii dolari)

Imobilizări nete	3 635	Capital	3 102
Stocuri	2 756	Datorii pe termen lung	1 512
Clienţi	1 359	Datorii pe termen scurt	2 626
Disponibil	342	Cheltuieli de plătit	340
		Furnituri	512
Total	8 092	Total	8 092

Tabelul 5.6. – Contul de rezultat

Contul de rezultat al lui Baldwin

Vânzări	10 872
Costul de producţie al vânzărilor	8 045
Marjă	2 827
Cheltuieli comerciale şi administrative	2 354
Rezultat înainte de impozit	473
Impozit	218
Rezultat net	255

Coeficienţii lui Baldwin sunt prezentaţi în tabelul 5.7.

Tabelul 5.7. – Coeficienţi (rate) de comparat cu concurenţa

Contul de rezultat al lui Baldwin

Marja privind vânzările fără impozit	2,35%
Marja privind costurile de producţie / vânzare	26%
Vânzări / Active	1,34
Active / Fonduri proprii	2,61

În structura costurilor actuale, cu rata de impozit aparent de 46% (tabelul 5.6.), pentru obţinerea marjei nete a concurenţei, ar trebui o cantitate Q1, astfel că:

0,54 (43,2Q1 – 3 800 000) 110 Q1 = 0,05, respectiv Q1=115 100 unităţi.

Pentru a atinge coeficientul costuri de producţie / vânzări ale concurenţei, ştiind că toate costurile în afara producţiei sunt considerate drept costuri de capacitate, respectiv costurile de producţie sunt costuri de capacitate la nivelul de 1 446 000 (3 800 000 – 2 354 000), ar trebui o cantitate Q2 astfel că:

(43,2Q2 – 1 446 000) 110 Q2 = 0,3 la 0,35, respectiv Q2 de 141 765 la 307 660 unităţi.

Dacă se presupune că activele circulante, stocuri şi clienţi, inclusiv disponibilităţi, se ajustează la variaţiile cifrei de afaceri, pentru a obţine coeficientul vânzări / active al concurenţei, ar trebui o cantitate Q3 astfel că:

110 Q3 / [3 635 000 + (27,56 + 13,59 + 3,42)Q3] = 1,5, respective Q3 = 126 380 unităţi.

Se constată că Baldwin poate obţine scoruri ale concurenţei în termeni de marjă netă şi de rotaţie a activelor şi activitatea sa este aproape pe deplin folosită. Aceasta arată modul în care concurenţii, care *nu prezintă o rată de activitate superioară* lui Baldwin, dispun de costuri mai reduse. Acest aspect se confirmă prin examinarea costurilor de producţie, a căror diminuare este posibilă pentru un volum net superior capacităţii instalate.

Dincolo de comparaţiile globale de acest tip, benchmarking-ul sau evaluările pe activitate caută să situeze performanţa întreprinderii în astfel de activităţi şi mai ales în privinţa costului. Comparaţia costurilor şi performanţelor poate fi făcută cu orice entitate care exercită aceeaşi activitate ca şi cea studiată, în mod normal cu una mai bună. Obiectivul îl

reprezintă identificarea întârzierii față de acea entitate, diagnosticarea cauzelor, aplicarea unui plan de acțiune şi urmărire.

Exemplul 1. Un operator de telecomunicaţii editează 5 milioane de facturi pe lună. El se poate compara cu un alt „mare facturier", considerat distribuitor de electricitate.

Exemplul 2 (Lebas, 1991). „Un mare constructor de ordinatoare se compară cu un fabricant canadian de componente telefonice standard pentru activitatea de montaj de suprafaţă, deoarece el estimează că întreprinderea canadiană desfăşoară cel mai bine această activitate. Acelaşi constructor se compară cu un constructor de automobile european pentru activitatea de facturare, deoarece estimează să afle la acest constructor un demers de referinţă în raport cu care doreşte compararea (în contrapartidă, constructorul european de automobile obţine informaţii asupra logisticii constructorului informatic pe care o consideră normă de referinţă, îndeplinită de benchmarking)."

Exemplul 3. Într-una din întreprinderile de electronică, studiate de Innes şi Mitchell (1989, p. 12) „standardul de bază valabil la scară mondială este costul cel mai scăzut constatat pentru fiecare componentă în fiecare uzină. Fiecare dintre acestea este autorizat să adauge la acest standard de bază costul capacităţii sale excedentare sau costul subactivităţii şi corective ţinând seama de condiţiile locale (spre exemplu, calitatea mâinii de lucru locale), ceea ce oferă un standard de uz local [...] Totuşi, se subliniază că acest cost de subactivitate era considerat un cost pe termen scurt şi se conta pe o acţiune a managementului pentru reducerea acestuia pe termen mediu şi lung."

Noutatea ideii este încă foarte relativă: „Iată o industrie, cum este ce a petrolului, pentru care chestiunea camionajului constituie un element fundamental al costului complet. Această chestiune a fost examinată în mod concret. [...] Şeful său de serviciu are ceea ce se numeşte experienţă. Credeți că şeful transporturilor unei industrii în care camionajul joacă un rol mult mai modest, în care prin consecinţă, problema este departe de a fi aprofundată, va avea cel mai mare interes de a o cauza primul?" Jean Milchaud, secretarul general al CEGOS din anii 30, care raportează aceste propuneri ale lui Auguste Detoeuf, preşedintele sau administratorul delegat al lui Alsthom, ţinute în cursul şedinţei din 15 februarie 1934 (Milchaud, 1956). Aceste comparaţii presupun că activitatea „camionaj" este identificată, ceea ce determină un demers pe bază de activităţi şi nu numai pe entităţi cum este cel aplicat conform metodei secţiilor omogene aşa cum aceasta a fost înţeleasă de la pionierii menţionaţi.

De altfel, tehnica benchmarking-ului se sprijină pe un proces continuu şi sistematic care merge dincolo de discuţiile de rutină dintre profesionişti.

1. *Identificarea activităţilor sau proceselor de tratat.* Acestea sunt în principiu, cele care sunt criticate pentru realizarea factorilor de succes, dar

care trebuie ierarhizate deoarece există mai muţi factori cheie, şi multe procese care contribuie în această direcţie. Se poate recurge la tehnici cantitative de afectare a ponderii relative în procesele şi factorii cheie, comparaţi la paritate şi clasaţi în acest fel sau prin demersuri mai cantitative.

2. *Organizarea echipelor însărcinate cu punerea în operă.* Poate fi vorba despre actorii proceselor de etalonare, dar şi despre echipe transversale. Au fost puse la punct metode multicriteriale de selecţie a participanţilor. Ele vizează evaluarea fiecăruia în raport de diferitele criterii (competenţă, interes, credibilitate etc.) reţinute pentru constituirea echipei.

3. *Analizarea în detaliu a propriului mod de funcţionare în activităţile selecţionate.* Benchmarking-ul constituie un schimb de informaţii. Sunt disponibile tehnici formalizate asemănătoare celor care utilizează auditori pentru descrierea proceselor pe care le examinează (flow-charts, scheme de circulaţie a documentelor). Se preconizează posibilitatea inspiraţiei din principiile generale cum sunt cele ale TQM (Total Quality Management – Managementul Calităţii Totale): costuri, calitate, durata ciclului. IMA sugerează patru principii pentru selecţionarea criteriilor care măsoară performanţa unui proces: ele trebuie să fie legate de o cerere internă sau externă, de obiectivele şi factorii cheie de succes măsurabili în mod normalizat şi uşor de colectat.

4. *Identificarea celui mai bun demers care va servi drept referinţă.* Această etapă poate fi elaborată de un grup de întreprinderi care îşi conduc benchmarking-ul şi sunt doritoare de informaţii sau recurgerea la panele sau birouri de decontare existente (Societatea Contabililor de Management din Canada a identificat 40). Au fost elaborate norme etice.

5. *Analiza informaţiei şi găsirea cauzelor care explică performanţa celui mai bun.* Este vorba despre studierea diferenţelor de performanţă în multiple domenii în care ea este măsurată (cost, amânare, calitate). Celebra diagramă în coadă de peşte a specialiştilor în calitate transcrie problema: cauzele sunt multiple şi ele pot fi comune mai multor rezultate.

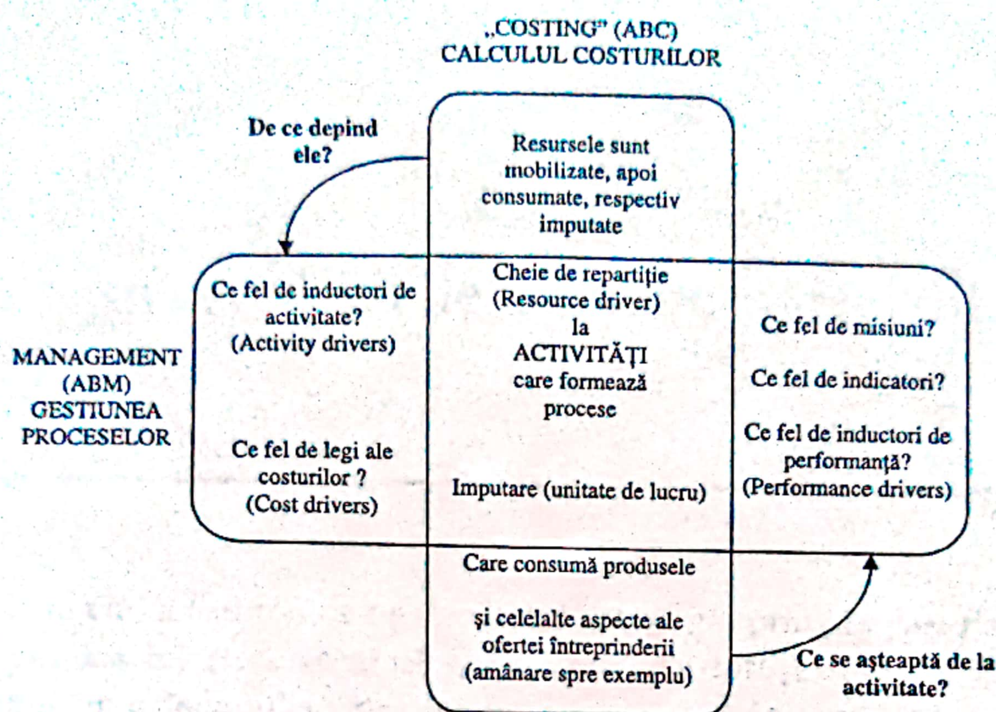
6. *Aplicarea celor preconizate.* Se regăseşte aici ansamblul tehnicilor de gestiune a schimbării din întreprindere.

Concluzie

Reprezentarea întreprinderii prin procesele sale a condus în mod natural la aprecierea costurilor activităţilor şi proceselor, la performanţele obţinute în contrapartidă. Aceasta extinde perspectiva: se trece de la un

simplu calcul al costurilor la managementul cuplului cost-performanță, de la ABC la ABM (schema 5.2.)[1]

Schema 5.2. – Articularea dintre ABC şi ABM



Se trece de asemenea de la analiza costurilor la controlul de gestiune în legătură directă cu strategia.

[1] Această reprezentare este inspirată din schema prezentată de Turney (1991, p.81) care pare să fi fost primul (capitolul 4, p.77-93) care a arătat că analiza activităților conduce la identificarea proceselor în care intervin acestea. Lucrarea lui Turney rămâne expunerea cea mai clară şi mai completă a demersului pe bază de activități în toate dimensiunile şi implicațiile sale.

PARTEA A TREIA

Ajutor în controlul de gestiune şi deciziile curente

Este vorba acum de a ne depărta de strategie prin „reglaje fine" care vor optimiza folosirea resurselor. Sfidarea este totuşi, de a nu delimita termenul lung încurajând un risc de miopie atât de prezent în anumite dispozitive de delegare a responsabilității. Abordări mai vechi, cum ar fi imputarea rațională, suscită din nou interes celor care cred în misiunea strategică a controlului de gestiune. Alte metode, cum sunt cele privind costurile prestabilite sunt aduse în dezbatere. Mai mult decât niciodată, rețetele sunt iluzorii. Iată de ce această a treia parte pune în perspectivă tehnicile clasice pentru a arăta în ce cazuri sunt aplicabile. Ele conduc la discuția privind mizele ce comportă până aici probleme de evaluare contabilă, diferențiate, dar care trebuie abordate pentru această postevaluare pe care o reprezintă calculul periodic al rezultatului.

Capitolul 6

TRECEREA DE LA TERMENUL LUNG LA CEL SCURT

Autorul unui remarcabil raport asupra metodei „direct costing", care trecea în epocă drept o adevărată sfidare a metodelor clasice, enunța un principiu simplu şi seducător:

„Gestiunea trebuie să facă față la două imperative:

- pe termen scurt, să determine pe cât posibil sporirea diferenței dintre venitul din vânzări şi costurile marginale;

- pe termen lung, să sporească pe cât posibil diferența dintre veniturile din vânzări şi costurile totale (respectiv profitul net)." (Curtillet, 1955, p. 45).

La General Motors în anii 20, directorul financiar Donaldson Brown, propunea o formulă mai nuanțată decât se apreciază astăzi cea a unui precursor: „Trebuie să ne asigurăm că fiecare cantitate vândută degajă un profit cel puțin egal cu costul capitalului suplimentar pe care îl solicită".

La forța de a acumula cantități suplimentare cu mijloace constante nu se va ajunge prin investiții suplimentare? Termenul scurt şi cel lung sunt ele separabile? Cum pot fi ele corelate?

Considerarea termenului scurt drept condiție pentru aplicarea strategiei în contabilitatea de gestiune, într-o întreprindere modernă, se face prin delegarea unei părți a puterii de decizie. Această delegare este materializată adesea printr-o *planificare bugetară* în care contabilitatea de gestiune are un rol important, deoarece este vorba de a defini *planul de*

acțiune şi a evalua consecințele lor financiare. Dispozitivul de planificare este întărit prin *incitații* (existența de sancțiuni pozitive şi negative) şi ghiduri de ajutor la decizie (sisteme de informații contabile şi altele, criterii de alegere a deciziilor) pe care conducătorii contează pentru a orienta autonomia delegată spre obiectivele de dorit pe termen lung. El este completat prin dispozitivele controlului de execuție care organizează sarcinile de rutină. Prima condiție a trecerii de la termenul lung la cel scurt se află într-o organizare şi proceduri adaptate. Aflăm aici o descriere în lucrările de control de gestiune (ex. Bouquin, 2000).

Pe de altă parte, pe termen scurt unele costuri nu pot fi puternic modificate, chiar pe orizont de un an, cum este cel bugetar. Este cazul mai ales al costurilor de capacitate recăzute din investiții şi din alegerea organizației care vor fi suportate puțin timp deoarece sunt generate de politici neutilizate în orizontul considerat (vezi capitolul 1).

Pentru a ajuta managerii, se utilizează o modelare contabilă care oferă o idee fidelă a comportamentului costurilor pe termen scurt şi corespunde puterii lor de decizie.

Cele două caracteristici ale trecerii de la termenul lung la cel scurt se întăresc reciproc. Deoarece anumite cheltuieli sunt inevitabile imediat, tentația logică pare a le ignora, pentru optimizarea *a ceea ce rămâne de decis*. Este suficientă preocuparea față de costurile *variabile* şi evaluarea consecințelor unei decizii prin referință la diferența dintre vânzări şi costurile variabile pe care le determină *(marja privind costurile variabile)* este esența metodei *„direct costing"*, greşit denumită deoarece trebuie tradusă prin *metoda costurilor variabile*. Pe de altă parte, pentru a aprecia persoanele cărora li s-a delegat o putere de decizie, ideea (naivă) dominantă conform căreia trebuie apreciat, ceea ce este *controlabil* prin intermediul acestora. Prin ignorarea costurilor inevitabile, direct costingul apare din nou ca o metodă specifică. Ea a avut succesul la capacitatea asemănătoare de a răspunde la toate aceste aşteptări de bun simț. După examinare, legăturile dintre termenul scurt şi cel lung devin în multe cazuri neadaptate. Aceasta ne conduce la comparații cu o altă metodă: imputarea rațională.

1. Neutralizarea costurilor de capacitate prin direct costing (metoda costului variabil)

1.1. Principiu şi modelare

Metoda direct costing are o denumire nepotrivită: ea constă în a imputa produselor numai *cheltuielile variabile, funcţie de volumul de activitate,* fie că sunt directe sau indirecte. Se vorbeşte, de asemenea, *de metoda costului variabil sau de variable costing.*

Modelul direct costing se bazează pe ipoteza că există două categorii de costuri: costuri de capacitate, independente de volumul produsului, costuri variabile numai funcţie de volum. Această ipoteză presupune că în astfel de condiţii costurile variabile comune şi proporţionale sunt omogene în raport cu volumul, respectiv fiecare unitate produsă declanşează întotdeauna aceeaşi serie de activităţi: lansarea de loturi de aceeaşi dimensiune (în caz contrar costurile de lansare s-ar modifica), ordonanţare pentru respectarea aceloraşi scadenţe (urgenţele ar putea costa mai scump), fabricate în aceleaşi tranşe orare (orele suplimentare ar putea costa mai scump).

Modelul costului utilizat, în condiţii care vor fi descrise, este de forma:

$$CT = vQ + F$$

în care CT este costul total al unui produs, vQ este costul său variabil total (v este costul variabil unitar şi Q este cantitatea produsă)şi F cheltuielile de capacitate.

Modelul beneficiului obţinut la un preţ de vânzare P este:

$$B = PQ - vQ - F$$

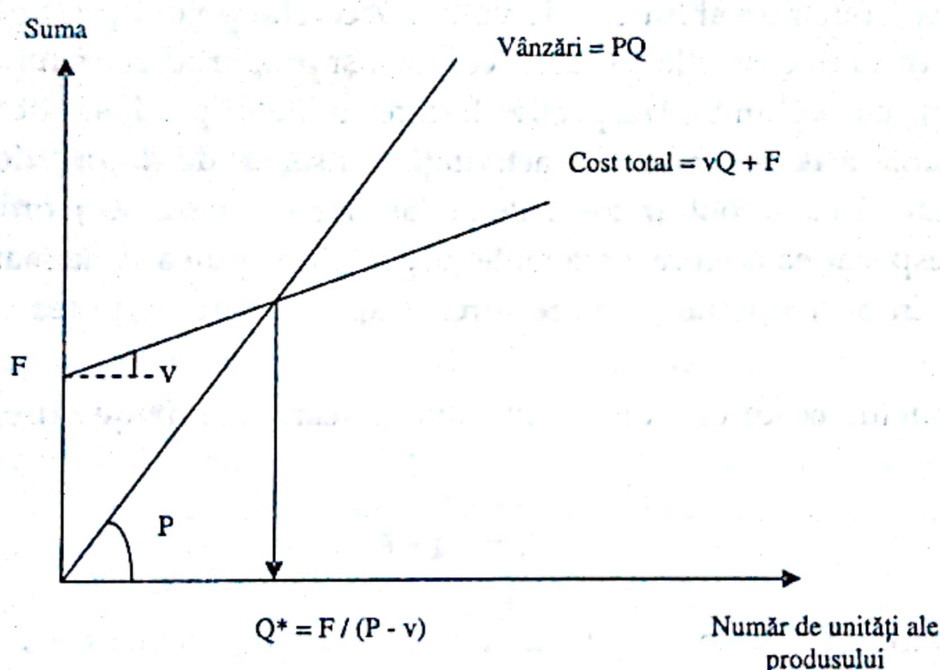
Diferenţa (P - v) este *marja privind costul variabil unitar.* Se observă că beneficiul reprezintă *diferenţa dintre marja privind aceste costuri variabile totale şi costurile de capacitate.* Întreprinderea nu obţine beneficii decât dacă ajunge să-şi acopere costurile de capacitate printr-o marjă privind costurile variabile suficientă. *Orice acţiune care sporeşte marja privind aceste costuri sporeşte beneficiul cu aceeaşi sumă,* iar costurile de capacitate nu sunt modificate de această acţiune.

Marja privind costurile variabile depinde de volumul vândut,

modelul conduce la cunoscutul calcul al *punctului de echilibru*, numit pe nedrept „pragul de rentabilitate" (nu este o problemă de rentabilitate ci de a echilibra cheltuielile cu vânzările). Punctul de echilibru este un volum critic, respectiv *nivelul vânzărilor care permite obținerea unui rezultat nul*. Fie Q* punctul de echilibru, pentru un preț de vânzare mediu P (grafic 6.1.):

$$PQ^* = vQ^* + F, \text{ de unde } Q^* = \frac{F}{P-v}$$

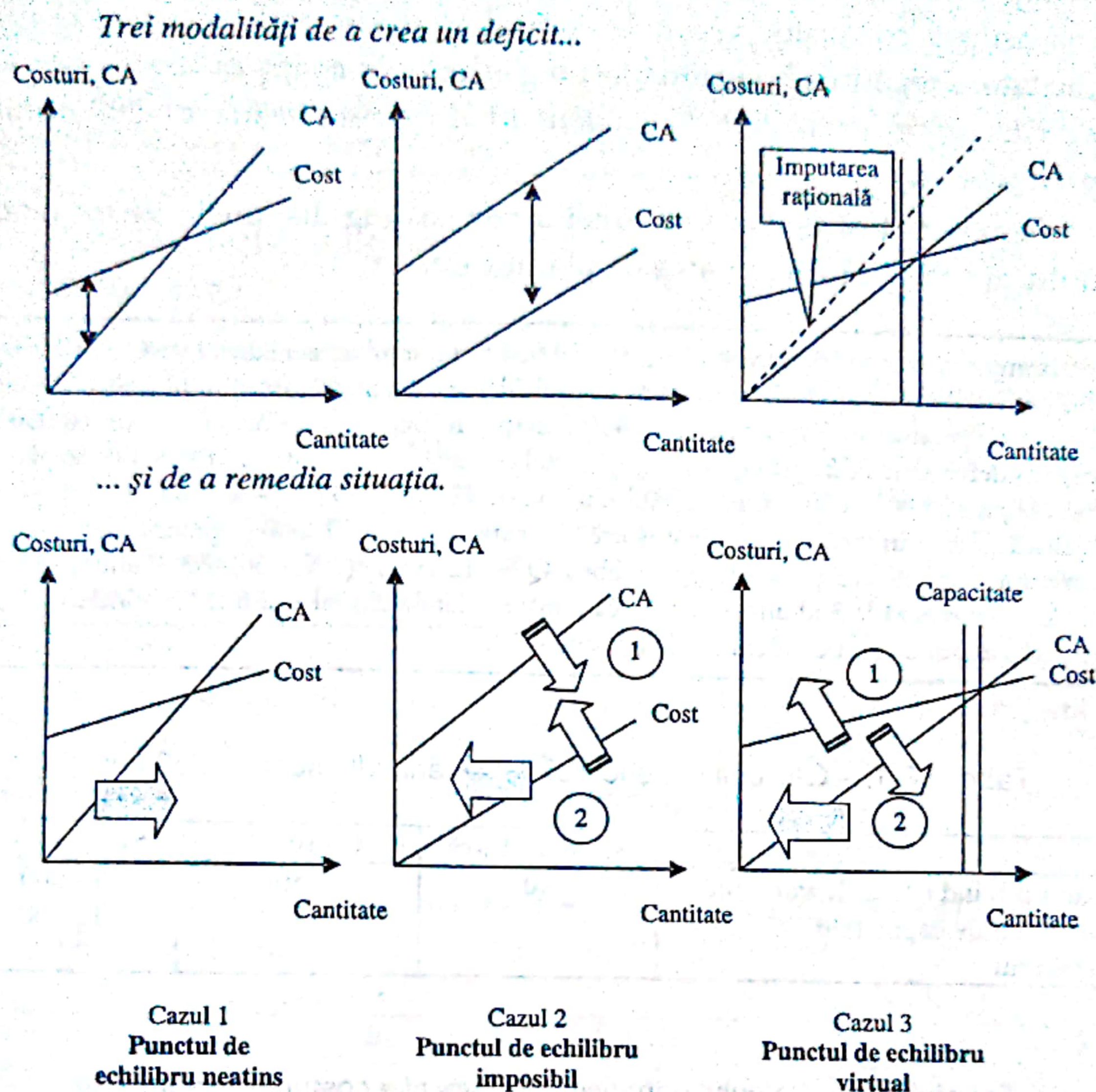
Graficul 6.1. – Punctul de echilibru



Orice vânzare realizată dincolo de Q* generează o marjă (P - v) care, în condițiile acoperirii cheltuielilor de capacitate, se transformă în beneficii. Metoda direct costing subliniază că există trei moduri de a obține pierderi ilustrate aici prin cazul simplu în care prețul de vânzare este constant și independent de cantitățile vândute și costurile variabile sunt proporționale cu cantitățile (graficul 6.2.):

- cazul 1: nu se ajunge în punctul de echilibru;
- cazul 2: se obține o marjă asupra costurilor variabile negativă: dacă se vinde mai mult, se pierde mai mult;
- cazul 3: prezintă un punct de echilibru virtual, respectiv obligația de a realiza un volum superior de capacități disponibile pentru a acoperi costurile.

Graficul 6.2. – Trei modalități de a crea un deficit



În primul caz, marja privind costurile variabile este pozitivă, costul complet în plină capacitate este *inferior* prețului de vânzare (ceea ce înseamnă că acest cost al imputării raționale, costul complet în activitate deplină este *inferior* prețului de vânzare). În al treilea caz, marja asupra costurilor variabile este pozitivă, dar nu este suficientă niciodată să acopere costurile de capacitate, ceea ce se manifestă prin constatarea costului de imputare rațională care *depășește* prețul de vânzare.

În primul caz, soluția este să se vândă mai mult. Uneori, scăzând prețul scade și marja asupra costurilor variabile. Este util un calcul comparativ între volumul favorabil și efectul prețului defavorabil.

În al doilea caz, soluția este de a modifica semnul marjei asupra costurilor variabile, înainte de retragerea rapidă.

În a treia situație, soluția este sporirea marjei asupra costurilor

variabile, în caz contrar fiind necesară pregătirea retragerii la termen a unei activități care nu poate fi beneficiară, chiar dacă, imediat, ea determină o marjă asupra costurilor variabile care absoarbe o parte din costurile de capacitate. Pregătirea înseamnă aici *organizarea în aşa fel ca aceste costuri de capacitate suprimate la finele activității să depăşească marja asupra costului variabil pierdut.*

Se observă că pe baza metodei direct costing dispunem de un model simplu, apreciabil în activitatea de planificare.

Exemplu. Fie P = 100 €, v = 60 €, F = 10 000 €. Punctul de echilibru este Q = 10 000 / (100 - 60) = 250 unități. Presupunem că cheltuielile de capacitate corespund instalațiilor care permit o producție maximală de 400 unități, respectiv un beneficiu de 6 000 €. Întreprinderea vinde 320 unități, ea degajă astfel o marjă asupra costurilor variabile totală de (100 - 60) x 320 = 12 800 € şi beneficiul său este de 12 800 – 10 000 = 2 800 €.

Dacă întreprinderea prezintă costuri de capacitate de 12000 € pentru dezvoltarea vânzărilor sale, ea are punctul de echilibru Q = 12 000 / (100 - 60)= 300 unități. Dacă vânzările stagnează la 350 unități, entitatea constată datele din tabelul 6.1. Menținerea vechii capacități ar aduce un beneficiu dublu (tabelul 6.2.).

Tabelul 6.1. – Calculul beneficiului dacă vânzările sunt de 350 unități

	Suma unitară	Cantitate	Suma totală
Marja privind costurile variabile	40	350	14 000
Cheltuieli de capacitate			12 000
Beneficiu			2 000

Tabelul 6.2. – Calculul beneficiului cu vechile costuri de capacitate

	Suma unitară	Cantitate	Suma totală
Marja privind costurile variabile	40	350	14 000
Cheltuieli de capacitate			10 000
Beneficiu			4 000

Presupunem în prezent că întreprinderea investeşte în echipamente care prezintă cheltuieli de capacitate de 14300 €, ce nu modifică respectiva capacitate, dar reduc costurile variabile unitare care ajung la 48 €. Punctul de echilibru este Q = 14 300 / (100 - 48) = 275 unități. În ce condiții, totuşi, această soluție degajă beneficii mai mari decât vechea soluție?

Această soluție nu degajă beneficii superioare soluției vechi decât dacă (100 - 60)Q – 10 000 < (100 - 48)Q – 14 300, respectiv dacă Q > 359. Dacă vânzările sunt de 320 unități, ele trebuie să sporească cu 39 unități (12%) pentru ca noua soluție să ofere beneficii superioare celei vechi. Se utilizează aici punctul de echilibru în mod diferențial.

> Reluăm datele iniţiale. Constatăm că pentru o scădere cu 1 € a preţului de vânzare (1%) sau cu 1 € a costului variabil unitar (1,67%), punctul de echilibru ajunge la 7 unităţi (2,8%). Presupunem că vânzările trec de la 320 unităţi la 288 (-10%). Marja privind costurile variabile totale devine (100 – 60) x 288 = 11 520 €, beneficiul este astfel de 1 520 €. El este în scădere cu 46% în raport cu beneficiul iniţial de 2 800 €. Este important de notat că riscul sporeşte cu cheltuielile de capacitate: dacă toate cheltuielile întreprinderii ar fi variabile, scăderea vânzărilor cu 10 % s-ar exprima printr-o reducere cu 10% a beneficiului.

Metoda direct costing permite tratarea numeroaselor probleme legate de termenul scurt.

> Exemplu. O întreprindere de comerţ cu articole de birou se adresează marilor conturi (GC – este vorba de întreprinderile mari) şi IMM. Marja privind costurilor de cumpărare pe care această unitate o realizează faţă de GC este de 25%, în timp ce marja asupra IMM este de 32%. Un client IMM comandă furnituri facturate de 1000 € (cost de cumpărare de 1000/1,32 = 757,6 €. Puţin timp după aceea acel client ajunge în lichidare şi nu se speră recuperarea creanţei. Ce cifră de afaceri ar trebui realizată pentru compensarea efectului acestui faliment asupra rezultatului de exploatare al vânzătorului?

Costurile comenzii nereglate sunt contabilizate. Trebuie obţinută o marjă asupra costurilor variabile care compensează cifra de afaceri pierdută de 1000 € şi reconstituie marja. Aceasta reprezintă:

- cu un CG, o cifră de afaceri de 1 000*1,25/0,25 = 5 000 €
- cu un client IMM, o cifră de afaceri de 1000 x 1,32/0,32 = 4125 €

Ceea ce era prevăzut

Costuri (68%)	757,6	Vânzări	1 000
Marja costului (32%)	242,4		
	1 000,0		1 000

Ceea ce s-a realizat

Costuri	757,6	Vânzări	0
Pierdere	-757,6		
	0,0		0

Ceea ce rămâne posibil

Costuri	757,6	Vânzări	5 000
	4 000,0		
Marja	242,4		
	5 000,0		5 000

Sau încă

757,6	4 125
3 125,0	
242,0	
4 125,0	
	4 125

Aceste calcule nu ţin seama de celelalte costuri determinate de operaţiile acoperite şi a unui nou client (este de altfel o limită tipică a riscurilor metodei direct costing).

Exemplu. Presupunem acum că această întreprindere pierde un client al uneia din marile întreprinderi care ar reprezenta o cifra de afaceri de 200 000 €. Ce cifră de afaceri trebuie realizată cu IMM pentru a menţine rezultatele exploatării?

Se pierde o marjă asupra costurilor variabile de 200 000 x 0,25/1,25 = 40 000 €.

Cifra de afaceri a IMM prin care se obţine această marjă este de 40 000 x 1,32/0,32 = 165 000 €.

Ar trebui cu toată rigoarea să se considere că pierderea unui client GC elimină anumite costuri variabile (livrare, spre exemplu) pentru a le înlocui cu altele, nu obligatoriu identice (costurile de livrare vor creşte în scopul creşterii numărului probabil crescut al ieşirilor), ceea ce poate conduce la revizuirea rezultatului precedent. Costurile de capacitate pot fi de asemenea influenţate dacă partea cifrei de afaceri respectivă este semnificativă.

Exemplu. Clienţii GC au obţinut ca marja să fie diminuată cu 23% din costul de cumpărare. Ce volum al vânzărilor suplimentar ar trebui realizat de clienţii GC pentru a menţine totuşi rezultatul exploatării?

Dacă definim ΔCA suplimentul necesar al cifrei de afaceri pentru a menţine marja totală asupra costurilor variabile, ar trebui să avem:

$$\frac{CA \times 0{,}25}{1{,}25} = \frac{(CA + \Delta CA)0{,}23}{1{,}23}$$, respectiv ΔCA= 0,0695xCA

Este necesară o creştere de aproape 7% a cifrei de afaceri pentru a compensa pierderea de 2% a marjei.

Se poate calcula o cifră de afaceri suplimentară obţinută cu clienţii IMM pentru menţinerea rezultatului.

Notând cu CA – cifra de afaceri realizată cu clienţii GC şi cu Δca – cifra de afaceri suplimentară aşteptată de clienţii IMM, rezultă:

$$\frac{CA \cdot 0{,}25}{1{,}25} = \frac{CA \cdot 0{,}23}{1{,}23} + \frac{\Delta ca \cdot 0{,}.32}{1{,}32}$$, respectiv ΔCA= 0,0536 x CA

Este necesară astfel o cifră de afaceri suplimentară cu clienţii IMM de 5,4% din cifra de afaceri cu GC pentru a compensa pierderea de 2% a marjei asupra acestora. Pragul va fi, desigur, cu atât mai dificil de trecut cu cât

IMM vor reprezenta o parte minoritară a cifrei de afaceri: dacă spre exemplu, GC constituie 60% din CA, creşterea acesteia cu IMM presupune o dezvoltare cu mai mult de 8% din vânzările acestui segment.

Trebuie subliniat din nou că un calcul corect ar trebui să ia în consideraţie consecinţele acestor vânzări suplimentare asupra altor costuri variabile (şi poate costurile de capacitate) ale întreprinderii. Este puţin probabil, spre exemplu, ca o creştere de 8% a volumului vânzărilor IMM să fie efectuată fără costuri variabile şi fără costuri de capacitate suplimentare.

Modelarea în direct costing poate genera formalizări importante, mai ales prin introducerea legilor probabilităţii (Teller, 1979).

Metoda direct costing constituie instrumentul modelării cost-volum-profit. O misiune a Ordinului Experţilor Contabili care vizita Statele Unite în 1951 nota omniprezenţa acestui indicator al volumului critic: „Ce reprezintă grupul de maşini, articolul, clientul, spaţiul. [...] Pentru a cunoaşte dacă acestea au obţinut profit se efectuează comparaţii şi rareori stabilesc costuri complete istorice, cel puţin în producţiile de serie." (OEC, 1952).

1.2. Un model publicat într-o formă simplistă în anii 50 şi 60

Variabila modelului, este volumul şi numai volumul. Modelul folosit este simplu şi uneori simplist. Totuşi, în 1949, NACA face nuanţări evocând factori de variabilitate multipli: „Trebuie studiat în general fiecare departament individual pentru a găsi un indicator care reflectă legea costurilor sale. Orele de lucru sau costul mâinii de lucru, orele de maşină, sau oricare altă unitate fizică pot fi cele mai adaptate pentru a măsura producţia în fabricaţie. Activităţile de marketing sunt în mod obişnuit compuse din mai multe funcţii distincte şi sunt solicitate diferite unităţi pentru fiecare din aceste funcţii. Anumite costuri variabile de vânzare pot fi legate de numărul apelurilor făcute de vânzător, costurile de acceptare a comenzii pot să depindă de numărul comenzilor sau de numărul de referinţe comandate, costurile de depozitare se pot modifica funcţie de greutatea sau volumul mărfurilor tratate etc." (NACA, 1949, p. 9). Dar într-un alt text al NACA (1953) modelările cele mai sofisticate se limitează la luarea în consideraţie a unei creşteri a costurilor de capacitate pe paliere. Se presupune că acest tip de creştere este responsabil de sporirea costurilor de capacitate atunci când se trece de la 2 la 3 echipe, sau de la 5 la 6 zile de funcţionare.

Direct costing-ul sau metoda costului variabil a făcut obiectul unor dezbateri active în anii 50 şi la începutul anilor 60, dar practica sa în câteva întreprinderi pionier, este mult mai veche aşa cum o recunoaşte din 1953 un studiu al NACA americană, citând un articol a lui Harris (el este cel care a dat denumirea metodei) apărut în NACA Bulletin din 15 februarie 1936, care descria o experienţă lansată în 1934. O societate cercetată în 1953 declarase că practica direct costing-ul după 1908 pentru nevoi de tarifare marginală, continuând să evalueze stocurile la costul complet. Ar trebui oare cunoscute premisele direct costing-ului la Citroen în 1934? „Deficitul filialelor este foarte ridicat, dar trebuie ţinut seama că vânzările în străinătate, facturate filialelor la un preţ inferior tarifului cesionarilor (dar superior cu toate acestea costului complet „al mâinii de lucru") acoperă o parte din cheltuielile generale şi permit de asemenea o recuperare a taxelor vamale asupra importurilor de materii prime.)" (Schweitzer, 1992, p.147). Un contabil scria în 1934: „În perioada de puternică depresiune economică, costul complet este uneori pus pe un plan secundar (mult mai adesea, se ţine seama de cheltuielile variabile)" (Trossen, 1934, p. 22). Schema 6.1. se află în mai multe lucrări de la începutul secolului (Church, 1901, p. 516; Blandin, 1930, p.38; Going, 1922, p. 112; Thompson, 1924, p.98)[1]. Fără a implica în mod obligatoriu o practică (autorii în cauză nu evocă niciodată direct costing-ul), el oferă cheia denumirii iniţiale: direct costingul dădea prioritate materiilor prime şi mâinii de lucru directe, care erau şi costuri variabile. Când s-au făcut progrese în analiza „cheltuielilor generale", respectiv indirecte, s-a recunoscut că o parte dintre ele erau variabile (anumiţi autori indicaseră de multă vreme, aşa cum deja s-a menţionat, şi cei care vor fi numiţi o fac) şi „direct costing-ul" care evolua şi-a păstrat totuşi denumirea. Până atunci, şi fără îndoială dincolo de acel moment (Bouquin, 1992), această metodă a trebuit să treacă printr-o regresie în ochii francezilor, adepţii costului complet.

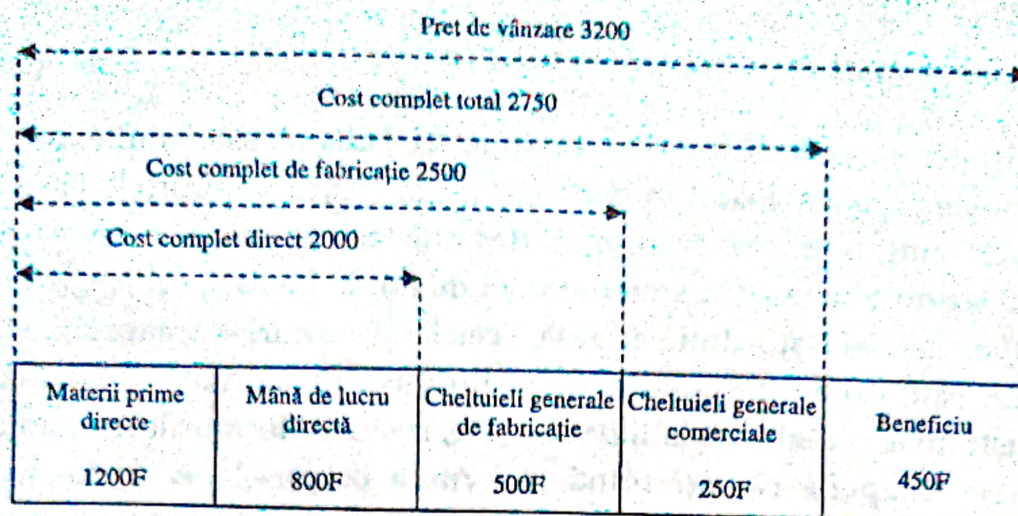
Pe fond, în direct costing se pot folosi două modele:

- se poate avea în vedere modelul dinamic de conducere pe termen scurt prin acoperirea costurilor de capacitate inevitabile pe orizontul considerat;

- se poate observa de asemenea o doctrină care vizează imputarea costurilor de capacitate indirecte la obiectul de calcul al costului:

[1] Notăm că se poate vorbi astăzi despre costul complet şi despre costul de fabricaţie pentru valori de 2750 F şi 2500 F. La vremea respectivă se vorbea despre „costul complet" în orice stadiu.

Schema 6.1. – O schemă clasică la precursori



„Se spune că totuşi conceptul direct costing a fost dezvoltat în marile magazine (aceasta rămâne de probat dar este adevărat că aici este pe larg aplicat.) Se poate observa că suspendarea unui raion care nu aduce o marjă suficientă nu ar modifica cu nimic cheltuielile generale şi obligă celelalte unități să obțină o marjă mai mare. Aceasta conducea la următoarea întrebare: „De ce să aibă loc imputarea cheltuielilor generale raioanelor?" şi la un răspuns care constă în a aloca raioanelor costurile variabile şi veniturile lor, diferența reprezentând contribuția la cheltuielile generale şi la profit." (Young, 1956, p. 962). Nu ar fi recomandat să aibă loc imputarea unui obiect de calcul (aici raion) decât dacă aceste costuri ar dispărea odată cu el. Este cazul costurilor variabile, *dar poate şi al anumitor costuri de capacitate de identificat.* Ne depărtăm atunci de modelarea simplistă. Mai ales dacă presupunem că această „dispariție" a obiectului de calcul poate fi treptată: nu este obligatoriu să se închidă un raion, ci i se poate reduce suprafața sau asortimentul. Nu se va abandona complet un produs, ci nu-l vom mai distribui în zonă sau către alți clienți. Vom înceta să mai propunem anumite variante. Aceasta ar conduce treptat la trecerea de la modelarea clasică costuri variabile – costuri de capacitate la cea mult mai realistă – dar mult mai complexă, prezentată în tabelul 2.11.[1]

[1] Specialiştii vor recunoaşte în final pe lângă această discuție unele probleme pe care le presupune calculul unui cost marginal pe termen lung sau chiar al unui cost mediu incremental pe termen lung (CMILT) binecunoscut la Telecom.

1.3. Variante şi opţiuni

1.3.1. Cazul producţiilor multiple

Atunci când întreprinderea, vinde în general mai multe produse, costurile de capacitate sunt în parte *directe*, specifice unui produs sau altor produse, cum este cazul locaţiei de utilaje rezervată unei astfel de producţii, anumitor salarii aferente unei mâini de lucru specifice, respectiv costuri comerciale şi administrative; celelalte costuri de capacitate sunt *indirecte* sau comune mai multor produse: majoritatea cheltuielilor administrative, costul instalaţiilor comune, costurile localurilor comune etc. Dacă se presupune că întreprinderea vinde produsele A şi B, modelul propus prin direct costing devine:

$$CT = (P_A Q_A + P_B Q_B) - (v_A Q_A + v_B Q_B) - (F_A + F_B + F)$$

în care P_A şi P_B sunt preţurile produselor A şi B, Q_A şi Q_B sunt cantităţile acestora, v_A şi v_B sunt costurile variabile unitare, F_A şi F_B costurile de capacitate directe, F costurile de capacitate indirecte.

Trebuie să alegem între două demersuri. Primul constă în a imputa produselor numai costurile variabile, *toate costurile de capacitate rămânând globalizate*. Uneori această metodă este denumită *direct costing simplu*. PCG 1982 menţiona *metoda costului variabil*. Această a doua metodă procedează la imputarea în plus produselor a costurilor de capacitate *directe*, rămânând globalizate numai costurile de capacitate indirecte. Se vorbeşte atunci de direct *costing evoluat sau de metoda costurilor directe* (PCG, 1982) – ceea ce se pretează la confuzii, deoarece costurile analizate pe produs nu sunt în mod necesar toate directe, anumite costuri variabile putând fi indirecte[1]. Se începea atunci o modelare a rezultatului care genera apariţia a două marje succesive pentru fiecare produs:

- în primul rând, *marja privind costurile variabile*, pentru A: $M_A = (P_A - v_A)Q_A$;

- apoi *contribuţia* la costurile de capacitate indirecte, odată absorbite, costurile de capacitate care sunt directe, pentru A: $M_A - F_A$.

Acest sold este numit *contribuţia* produsului deoarece măsoară aportul la acoperirea costurilor de capacitate comune. Rezultatul perioadei

[1] Termenul *direct costing evoluat* nu a avut se pare, acelaşi sens pentru toţi autorii, unii dintre ei înţelegând direct costing prin costurile variabile indirecte, alţii, cei mai numeroşi sau mai recenţi, luând în considerare costurile variabile dar şi costurile de capacitate directe pe produse.

este determinat prin diferenţa dintre suma contribuţiilor şi suma costurilor de capacitate indirecte. Aceasta transformă calculul punctului de echilibru.

Exemplu. Fie datele din tabelul 6.3. Costurile de capacitate indirecte sunt 50000 €.

Tabelul 6.3. – Datele relative la două produse

	Produs A	Produs B
Preţ de vânzare	100	150
Cost variabil unitar	80	100
Costuri de capacitate directe	20 000	60 000
Cantitate	1 600	1 350

Tabelul 6.4. prezintă un exemplu de calcul pentru direct costing simplu, iar tabelul 6.5. prezintă un exemplu pentru direct costing evoluat.

Tabelul 6.4. – Direct costing simplu

Direct costing simplu	Produs A	Produs B	Total
Vânzări	160 000	202 500	362 500
- Costuri variabile	128 000	135 000	263 000
= Marja privind costurile variabile	32 000	67 500	99 500
- Costuri de capacitate			130 000
= Rezultat			- 30 500

Tabelul 6.5. – Direct costing evoluat

Direct costing simplu	Produs A	Produs B	Total
Vânzări	160 000	202 500	362 500
- Costuri variabile	128 000	135 000	263 000
= Marja privind costurile variabile	32 000	67 500	99 500
- Costuri de capacitate directe	20 000	60 000	80 000
= Contribuţia	12 000	7 500	19 500
- Costuri de capacitate indirecte			50 000
= Rezultat			- 30 500

Calculul punctului de echilibru „net" al unui produs ar presupune imputarea costurilor de capacitate de 50000 între A şi B, ceea ce ar falsifica datele. Se pot calcula în schimb, două tipuri de puncte de echilibru:

Primul constă în determinarea volumelor fiecărui produs care permit acoperirea propriilor costuri de capacitate. Aceasta s-ar obţine:

$$(100-80)Q_A = 20\ 000 \text{ de unde } Q_A = 1\ 000$$

$$(150\text{-}100)Q_B = 60\,000 \text{ de unde } Q_B = 1\,200$$

Un al doilea calcul permite definirea situaţiilor în care beneficiul întreprinderii este nul. Suma contribuţiilor produselor trebuie să fie 50 000 €. Deci:

$$(100\text{-}80)Q_A + (150\text{-}100)Q_B - 20\,000 - 60\,000 = 50\,000$$

ceea ce conduce la un ansamblu de combinaţii dintre A şi B (grafic 6.3.) ce corespund ecuaţiei: $20\,Q_A + 50\,Q_B = 130\,000$

Se va remarca (graficul 6.2.) că pe segmentul UR beneficiul global este nul, iar contribuţia lui B este negativă, în timp ce pe segmentul SV beneficiul global este nul, iar contribuţia lui A este negativă. Dacă spre exemplu, A = 4000 şi B =1000, avem:

Contribuţia lui A, C_A= 20x40 000 – 20 000 = 60 000

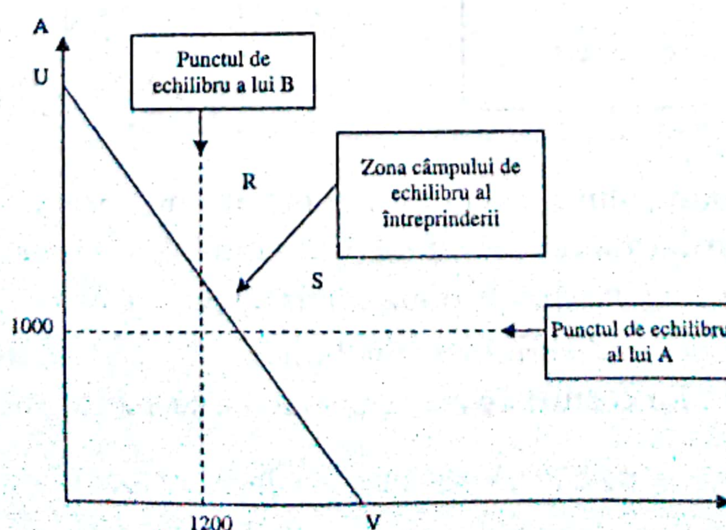
Contribuţia lui B, C_B= 50x1 000 – 60 000 = -10 000

Beneficiul global = 60 000 – 10 000 – 50 000 = 0.

1.3.2. Bugetele flexibile

Modelarea costurilor se poate derula, de asemenea, la nivelul entităţilor sau activităţilor: de altfel, această modelare a costurilor produselor este rezultatul analizelor de acest tip, cum s-a demonstrat în capitolul 2. În astfel de condiţii se poate stabili bugetul flexibil al unei activităţi, respectiv evaluarea costurilor conform diferitelor nivele de funcţionare.

Graficul 6.3. – Punctele de echilibru în direct costing evoluat



Exemplu. Bugetul întreprinderii prevede fabricaţia a 1 000 unităţi din produsul A şi 1 500 unităţi din B. Activitatea de service expediţie este măsurată prin numărul de produse expediate. Pentru o activitate de 2 500 de trimiteri, cheltuielile de capacitate ce corespund infrastructurii necesare sunt de 1 500 000 € pe an şi cheltuielile variabile de 450 € pe expediţie. Efectuând calculul lunar pentru cheltuielile de capacitate (valoarea pertinentă nu este în mod necesar de 1 500 000/12, respectiv 125 € pe lună deoarece există variaţii sezoniere), dispunem de o modelare lunară a costurilor de service, cu care se pot compara costurile reale (vezi capitolul 7).

1.3.3. Fixarea preţului de vânzare

Metoda direct costing nu este folosită frecvent în acest scop. Anchetele arată popularitatea constantă şi logica recurgerii la costul complet pentru a determina „preţul normal al produsului". Gavindarajan şi Anthony (1983) constataseră că fusese vorba de 83% din primele o mie de societăţi industriale ale clasamentului Fortuna, conform unei anchete publicate în 1988 (Cormick ş.a., 1988) şi potrivit unei alte cercetări din Japonia (Kobayashi, 1982), o constatare discordantă fiind efectuată (Brugelman ş.a., 1985), ceea ce a condus autorii respectivi la constatarea aprecierii profesorului Anthony conform căreia utilizarea metodei direct costing pentru fixarea preţului de vânzare este un fenomen destul de rar. Utilizarea acestei metode poate fi avută în vedere, totuşi, pentru modificări limitate ale politicii de preţuri, care prin impactul lor nu modifică sensibil activităţile responsabililor costurilor de capacitate şi nici comportamentul clienţilor. În aceste condiţii, se poate utiliza raţionamentul marginal (exemplul 1 şi 2) sau excepţional.

Exemplul 1. Produsul A este vândut în 10 000 exemplare la preţul de 100 €. Costul său variabil unitar este de 60 € şi costurile de capacitate directe sunt 450 000 €. El aduce o contribuţie negativă de 50 000 €. Ceea ce ne învaţă direct costing-ul pe termen scurt, este că un astfel de deficit poate fi datorat unui volum insuficient vândut care nu permite ajungerea la punctul de echilibru. Presupunem că se are în vedere reducerea preţului produsului A cu 5% pentru a spori vânzările. În ce condiţii este avantajoasă această politică?

Trebuie să ne întrebăm asupra consecinţelor strategice ale acestei politici care ar pune în discuţie echilibrul sectorului şi ar conduce la consecinţe neprevăzute prin acest calcul contabil. Apoi, este posibil să se ţină seama de următorul raţionament. Dacă preţul scade cu 5%, marja privind costul variabil trece de la (100-60)x10 000 la (95-60)xQ: marja unitară privind costul variabil se diminuează cu 12,5% (trecând de la 40 la 35) trebuie astfel ca volumul să compenseze această diminuare pentru a determina creşterea rezultatului. Aici, trebuie respectată relaţia Q>11429, respectiv o creştere cu 14,29%. Rămâne de ştiut dacă aceste costuri de capacitate sunt nemodificate în timp ce volumul vândut creşte în această proporţie. Există puţine şanse pentru a fi respectate aceste costuri dacă volumul produs sporeşte în final cu 14,29%, deoarece acest volum mai important va declanşa cel mai adesea activităţi care consumă costuri de capacitate. Totuşi, este posibil ca această creştere a

costurilor de capacitate să nu se producă imediat, politica de tarifare bazată pe marja asupra costurilor variabile poate fi acceptabilă dacă este punctuală şi fără recurenţă.

Exemplul 2. Presupunem că preţul de vânzare este de 100 € pe unitate, cantitatea vândută fiind de 1 000 unităţi, cu un cost variabil unitar de 40 € şi un cost „fix" de 30 €. Se estimează că o diminuare a preţului de vânzare cu 10% ar permite creşterea volumului vânzărilor cu 25%. Ar trebui acceptată această situaţie?

Conform raţionamentului în marjă asupra costului variabil, diminuarea marjei unitare (16,66%, ea trece de la 60 € la 50 €) este mai mult decât cea compensată prin creşterea volumului. Se constată că noua marjă 50 x 1250 = 62 500 €, este superioară celei vechi, respectiv 60 x 1 000 = 60 000 €. Chestiunea este de a şti dacă creşterea vânzărilor duce la creşterea costurilor de capacitate cu 2 500 € (diferenţa dintre vechea şi noua marjă privind costurile variabile), respectiv cu 8,3% din suma lor iniţială şi în ce ritm va avea loc această progresie, dacă se are în vedere să nu urmărească decât pe moment noua politică tarifară.

În fine, folosirea metodei direct costing poate fi excepţională, dacă se are în vedere determinarea unui preţ fix, posibil de acceptat de un client marginal cu condiţia ca preţul respectiv să nu facă referinţă la celelalte. Într-un astfel de caz, marginal în sensul curent al termenului, înseamnă că acceptarea unei comenzi este avantajoasă dacă prin aceasta se obţine o marjă pozitivă privind costul variabil. Este preferabil să se vândă la cost variabil, plus o mică marjă decât să nu se vândă deloc. Această ultimă ipoteză solicită totuşi o foarte importantă remarcă pe care o vom ilustra printr-un exemplu (a se revedea şi capitolele 1 şi 5).

Exemplu. Produsul A este vândut cu 100 €, costul său variabil este de 60 €, costul de capacitate unitară, în condiţiile prevăzute de volumul vânzărilor (10 000 exemplare) este de 25 €. Întreprinderea a investit în consecinţă. Dar conjunctura nu permite pentru moment decât o vânzare de 8 000 unităţi. Presupunem că un client propune cumpărarea a 1 000 unităţi la 70 €. Ar trebui să accepte întreprinderea această comandă?

Metoda direct costing arată că marja asupra costului variabil este de:

(100 - 60) x 8 000 = 320 000 €

şi cheltuielile de capacitate fiind în total de: 25 x 10 000 = 250 000 €

beneficiul este de 70 000 € şi se scontează la o vânzare de 10 000 unităţi, un beneficiu de 150 000 €.

Calculul costului complet „instantaneu" al unităţii vândute, respectiv acela conform datelor perioadei, este:

(60 + 250 000 / 8 000) = 60 + 31,25 = 91,25 €

La preţ de vânzare de 100 €, beneficiul unitar este 8,75 € şi beneficiul total de 8,75 x 8 000 = 70 000 €.

Calculul costului complet este de neînlocuit pentru opţiunile strategice, aşa cum s-a constatat în capitolul 4., dar el nu mai este

„instantaneu" ci efectuat pe o lungă perioadă conform ipotezelor previzionale de funcționare. Pe termen scurt, costul complet este un indicator neadecvat.

> Într-adevăr, un raționament eronat ar consta în compararea prețului de vânzare de 70 € cu costul complet de 91,25 € și care duce la refuzarea comenzii. Dacă întreprinderea acceptă această comandă, costul de capacitate se va imputa asupra a 9 000 unități, costul complet trece de la 91,25 € la:
>
> 60 + 27,78 = 87,78 €.
>
> Cifra inițială de 91,25 € este nespecifică pentru acest tip de analiză.
>
> Metoda direct costing arată că trebuie acceptată comanda dacă acest cost fix total rămâne nemodificat, deoarece acceptarea presupune raportarea unei marje unitare asupra costului variabil de: (70 - 60) = 10 € și respectiv o marjă suplimentară privind costul variabil de 10 000 €, care ar modifica beneficiul:
>
> 70 000 + 10 000 = 80 000 (respectiv + 14,3%).

Un astfel de raționament este el sigur? Mai întâi se poate nota că dacă beneficiul sporește cu 14,3% la o creștere a vânzărilor cu 12,5%, marja privind costul variabil nu sporește decât cu 3,125% (două considerații strategice). Trebuie luate în considerație: costul complet al imputării raționale, costul de oportunitate.

Subliniem mai întâi că acest cost complet, pentru nivelul de activitate de 1 000 unități, este de 85 € (60 + 25). Aceasta înseamnă că prețul de vânzare de 70 € nu acoperă prin nici o activitate costul complet al produsului. A accepta să se vândă la acest preț înseamnă a accepta vânzarea în pierdere, într-o perspectivă pe termen lung. Aceasta conduce la un alt concept, acela al costului de oportunitate.

Dacă întreprinderea raționează numai în privința costurilor variabile, ea ignoră diversele forme pe care le poate lua costul de oportunitate al acestei comenzi:

- dacă activitatea ineficientă ar trebui să dureze: suma costurilor de capacitate ar putea fi eliminată;

- în schimb, dacă activitatea ar trebui reluată: pierderea privind cifra de afaceri asupra clienților obișnuiți ar fi de 1 000 unități la 100 €, de comparat cu o cifră de afaceri de 70 000 €;

- sau, pentru a nu pierde din cifra de afaceri, creșterea costurilor de capacitate pentru a dispune de un potențial mai important;

- pierderea ar fi fost mai importantă dacă ceilalți clienți ar fi solicitat să beneficieze de un preț de 70 €.

Luarea în considerație a acestor mize rezolvă opoziția dintre

termenul scurt şi cel lung. Realitatea este că această opoziţie există. Ea este datorată procesului de decizie, care face să intervină participanţii ale căror interese sunt divergente şi fac improbabilă raţionalitatea. Raţionamentul centrului de responsabilitate vine şi se suprapune pe cel al produsului, respectiv cel al întreprinderii considerată global. Metoda direct costing sporeşte sensibil acest risc. Vom observa că simplitatea este iluzorie, ceea ce este simplu, aici, este adesea fals.

2. Riscurile în direct costing

Abordarea metodei direct costing se poate face în două maniere: fie neţinând seama de ipotezele sale, respectiv prin contestarea validităţii modelării pe care o propune, fie interesându-ne de utilizarea acestei modelări presupunând ipoteze acceptabile, prin întrebări asupra pertinenţei utilizării marjei asupra costurilor variabile drept criteriu de decizie.

2.1. Ipoteze simpliste

2.1.1. Definiţia costurilor de capacitate şi variabile nu este atât de simplă

Direct costing-ul defineşte în mod clar această distincţie, respectiv: sensibilitatea la *volum* care permite clasificarea cheltuielilor.

Se poate contesta caracterul similar şi iluzoriu al acestei concepţii, dar chiar dacă se acceptă, ea pune probleme. Fenomenul este următorul. Metoda consideră fixe costurile care nu depind de volumul unui produs. Dar costul acestui produs este o rezultantă a costurilor elementare ale centrelor pe care le tratează. Ori, dacă decizia strategică priveşte produsul, decizia curentă se situează în aceste centre. În acest context se poate veni cu ameliorări ale proceselor existente în optica aşa numitului kaizen (capitolul 5). Imaginea propusă prin direct costing operatorilor şi managerilor locali este distorsionată. Costurile variabile sunt cele pe care centrele le consideră variabile. Aceasta pune două probleme:

- riscul unei neobservări contrare unei bune gestiuni;

Exemplul riscurilor de miopie. „Unul dintre autori a indicat exemplul următor: reglajul maşinilor într-un atelier care utilizează foreze este realizat de operatori şi este considerat (pentru acest motiv) cost variabil; reglajele mai complicate în atelierul de uzinaj al metalelor

al aceleiaşi societăţi reclamă personal specializat pentru care salariile sunt considerate costuri de capacitate." (NAA, 1960). Recurgerea la direct costing va scoate în evidenţă o parte a costului activităţii de reglaj, respectiv presupunerea că ea să fie individualizată prin analiza forezelor.

- riscul de manipulare a datelor.

Dacă întreprinderea decide să descentralizeze decizia, ea este orientată de multe ori să creeze centre de profit, adică centre de responsabilitate, dotate cu un cont de rezultat şi având un obiectiv de marjă, respectiv de rentabilitate (ROI, spre exemplu). Pentru ca acest calcul al profitului să aibă sens trebuie facturate toate consumurile entității. Se utilizează sisteme de prețuri de cesiune internă atunci când intervin tranzacţii între centre. Din punctul de vedere al centrului, sunt fixe costurile independente de activitatea entităţii respective. Ori, ceea ce este considerat variabil în centru poate fi apreciat „fix" pentru întreprindere. La riscul de neobservare (nu se referă la costuri de capacitate) se adaugă riscul apărut din manipularea legilor costurilor în scopul orientării comportamentelor.

Exemplul 1. Mentenanţa instalaţiilor intervine pe parcursul celor 200 ore de funcţionare. Ea este asigurată de un serviciu intern care o „facturează" la timpul trecut. Aceeaşi cheltuială este considerată variabilă de centrul care primeşte prestaţia în timp ce ea este în esenţă fixă pentru întreprindere: salariile, spre exemplu, sunt costuri de capacitate în sensul direct costingului.

Exemplul 2. Costurile reţelei (telecom, electricitate) pentru întreprinderea care le administrează sunt considerate costuri de capacitate. Dacă sunt facturate altor operatori la prorata traficului, ele sunt variabile.

Ne aflăm atunci în plin paradox. Prin construcţie, direct costing-ul nu este interesat de costurile de capacitate. Administrarea pe centre de responsabilitate presupune considerarea acestora drept variabile, mai ales prin sistemele de facturare internă. Dar aceasta înseamnă transformarea comportamentului real al costurilor. Există riscul unei iluzii optice. Dacă centrele se îndoiesc de costurile de capacitate devenite în mod artificial variabile, ele riscă, în contrapartidă, să realizeze economii iluzorii deoarece încetează să declanşeze aceste activităţi facturate ale căror costuri de capacitate nu încetează să existe imediat. În spiritul acestor economii (potenţiale pe termen lung, dar nule pe termen scurt), bugetul lor se reportează asupra altor cheltuieli, ceea ce sporeşte costurile gândind la reducerea lor.

2.1.2. Costul de capacitate şi costurile variabile nu sunt întotdeauna independente

„Au fost obţinute câştiguri aparente prin completarea activităţii uzinelor cu comenzi marginale sau speciale, sau printr-o creştere a varietăţii produselor, mai ales sub formă de opţiuni. [...] Orice preţ de vânzare care depăşeşte costurile variabile (în general asimilate mâinii de lucru directe şi materiilor prime) era considerat drept un bonus, deoarece el ajuta la acoperirea costurilor de capacitate şi aducea o contribuţie la profit. Totuşi, costul resurselor suplimentare necesare pentru a administra proliferarea produselor, modelelor, opţiunilor nu era imputat acestor articole suplimentare." (Kaplan, 1991).

Cazul respectiv subliniază o chestiune generală: ce se face când un cost „variabil" declanşează un cost „fix"? Aceasta se produce în momentul declanşării unei activităţi în raţiunea nivelului de funcţionare, dar ea consumă imediat numai costuri de capacitate. Pentru direct costing, acestea sunt excluse din analiză. Dar, aceasta înseamnă străduinţa spre neobservare. Acest lucru este contrar demersului ABC – ABM, care, în anumite cazuri, influenţează indicatorii anumitor activităţi, prin costurile de capacitate, pentru reducerea frecvenţei declanşării lor, pe termen mediu.

Orientarea atenţiei asupra indicatorului „marja privind costurile variabile" înseamnă:

- fie presupunerea că deciziile luate pornind de la marje asupra costurilor variabile nu au niciodată efect asupra costurilor de capacitate, ceea ce nu este adevărat pe termen mediu;

- fie admiterea că produsele consumă costuri de capacitate şi costuri variabile în mod identic, ceea ce rezolvă eventuala opoziţie dintre logica de calcul a costului variabil şi logica pe termen lung.

Aceste ipoteze, larg nedemonstrate, sunt vizate de Johnson şi Kaplan, care notează (1987, p. 233): „Chiar pentru alegerile pe termen scurt, în materie de structură a vânzărilor şi de evaluare a marjei, este important să nu ne mulţumim a cunoaşte cheltuielile suplimentare, ci şi consumurile tuturor resurselor necesare produselor existente sau avute în vedere. Astfel, produsele vor fi evaluate pentru a acoperi costul lor suplimentar, dar nu şi costul de oportunitate. Aceasta înseamnă că s-ar utiliza o capacitate costisitoare care ar putea, în caz contrar, să fie folosită pentru fabricarea produselor cu marja cea mai mare pe unitatea de resursă rară consumată. [...] Există un pericol în utilizarea costurilor variabile pe termen scurt

pentru decizii în evaluarea, lansarea unui produs, abandonarea sa, acceptarea unei comenzi, mixul produselor, inclusiv decizia de a avea colaborări. Deciziile respective angajează capacitatea întreprinderii şi ar trebui să aibă în vedere variabilitatea costurilor pe termen lung sau şi nu pe termen scurt." Este vorba într-adevăr de alegerile strategice care solicită un cost complet, deci luarea în consideraţie a costurilor de capacitate care vor fi modificate pe termen lung.

Dacă se admite că produsele care aduc marje însemnate privind costurile variabile provoacă şi ele costuri de capacitate ridicate, pe termen scurt şi lung: „Strategia punctului de echilibru – acoperă costurile de capacitate sporind volumul. Pe termen lung, această strategie tinde să majoreze costurile de capacitate necreatoare de valoare pe care caută să le acopere. Adoptarea perspectivei punctului de echilibru ar putea fi o cauză esenţială a creşterii exponenţiale a cheltuielilor generale care a afectat un număr mare de întreprinderi americane în ultimele decenii." (Johnson, 1990).

Faptul de a reţine numai volumul drept criteriu de modelare a costurilor sporeşte probabilitatea de a fi victima iluziilor privind adevărata profitabilitate. Este imperativă, în schimb, identificarea deciziilor care provoacă modificarea în pantă a costurilor de capacitate, îngreunând sarcinile funcţiilor de suport. Aceasta poate fi efectuată prin studiul atent al costurilor complete (capitolul 4). Nu există decât foarte puţine decizii care sporesc marjele privind costurile variabile fără nici un efect asupra costurilor de capacitate şi în consecinţă folosirea metodei direct costing conduce la o analiză eronată. Drept mărturie un articol al preşedintelui de la Uniroyal care vorbeşte de riscul unui „ciclu al destinului": forţa de a administra termenul scurt, riscă să ducă la apariţia constrângerii de a administra urgenţe (Ames, Hlavarek, 1990).

În fapt, direct costing-ul nu scapă acestor critici decât în situaţii în care diferitele categorii de costuri sunt strâns legate, funcţie de volum, numărul de loturi, de existenţa unui proces sau chiar a întreprinderii. Cibert (1968, p.207) arătase, mult înainte de reputaţia metodei ABC, că astfel de condiţii nu sunt întâlnite decât în cazul fabricaţiei unui produs unic în mod continuu.

2.2. Procesul de utilizare a metodei direct costing şi limitele acestuia

Una din utilizările cele mai clasice ale acestei metode o constituie căutarea unui optim în structura vânzărilor. Aceasta este menţionată de

NACA (1953, p. 19): „Dacă managerii nu pot fixa preţurile de vânzare, ei pot influenţa profitul global străduindu-se să găsească o structură a vânzărilor ce corespunde folosirii celei mai avantajoase a capacităţii de producţie. În acest scop, comparaţia profitabilităţilor produselor se efectuează prin marja asupra costului variabil." Această utilizare nu poate releva, în opinia noastră, orizontul anual şi domeniul de responsabilitate al managerilor. Utilitatea este privită, în acest caz, într-o perspectivă punctuală. Acesta se poate demonstra prin două variante ale termenului de manager.

2.2.1. Direct costing-ul, instrument al conducătorilor

Considerăm în primul rând situaţia conducătorilor. A căuta o maximizare a marjei asupra costului variabil total, înseamnă renunţarea la a conduce o strategie care se înşeală asupra orizontului, administrând existentul; aceasta ar însemna să percepem costurile doar prin pseudocosturi fixe care se vor modifica funcţie de compoziţia vânzărilor. Sau, mai bine, se renunţă la strategia activă, pe baza iluziei asupra stabilităţii costurilor de capacitate sau printr-o strategie, dar în astfel de condiţii, metoda direct costing nu mai are şanse de a fi satisfăcătoare din punct de vedere conceptual. În două cazuri afirmaţia conform căreia marja asupra costului variabil este falsă, pentru conducători, constituind un bun criteriu de comparaţie a responsabilităţilor produselor.

2.2.2. Direct costing-ul, instrument al responsabililor centrelor de profit

O situaţie care blochează responsabilii într-un orizont anual are toate şansele de a considera costurile de capacitate inevitabile şi determinând maximizarea marjei asupra costului variabil (decizia poate fi mai complexă dacă se utilizează ROI, deoarece sporirea marjei poate genera active, mai ales stocuri şi credite-clienţi).

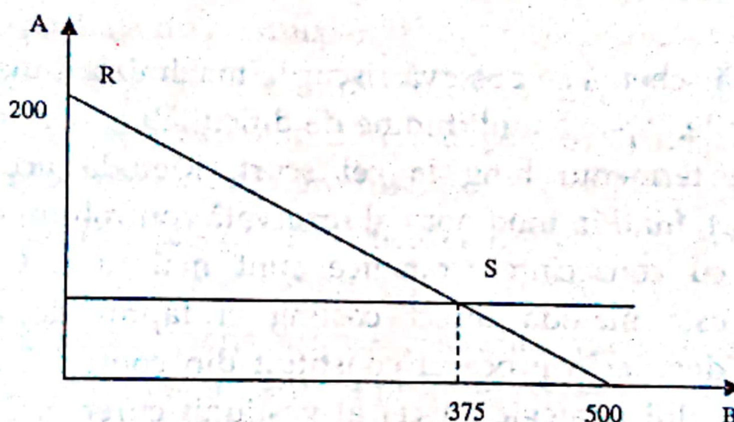
Exemplu. O întreprindere se pregăteşte să vândă două produse A şi B. Fiecare va fi vândut cu 100 € unitatea. Costul variabil unitar al lui A este de 40 €, cel al lui B de 70 €. Costurile care vor deveni „fixe" odată cu capacităţile instalate şi care sunt încă variabile, deoarece nu se realizează nici o investiţie şi mai ales pentru că este posibilă creşterea capacităţilor la nevoile prevăzute, de 50 € pe unitate A şi 20 € pe unitate B. Ele cuprind un cost de fabricaţie şi un cost administrativ. Se dispune de un buget de 10 000 € pentru aceste costuri. Costul de fabricaţie este de 15 € pe oră de capacitate disponibilă. Produsul A solicită 1,2 ore şi produsul B o oră. Se cere livrarea a cel puţin 50 A.

Viitoarele costuri de capacitate şi rezultatele sunt determinate astfel:

	A	B
Ore pe unitate	1,2	1
Costuri de capacitate în fabricaţie	18	15
Alte costuri de capacitate total	32	5
Total	50	20
Marja privind costurile variabile	60	30
Rezultat unitar prevăzut	10	10

Cu bugetul disponibil se poate avea în vedere producerea a 10 000/50 = 200 A sau 10 000/20 = 500 B sau o combinaţie. Se presupune că se doreşte fabricarea a cel puţin 50 A. Graficul 6.4. reprezintă soluţiile posibile. Punctul R oferă un beneficiu de 200 x 10 = 2 000 €, pentru punctul S corespund 50 A şi 375 B, şi astfel se obţine: (50 x 10) + (375 x 10) = 4 250 €.

Graficul 6.4. – Alegeri posibile

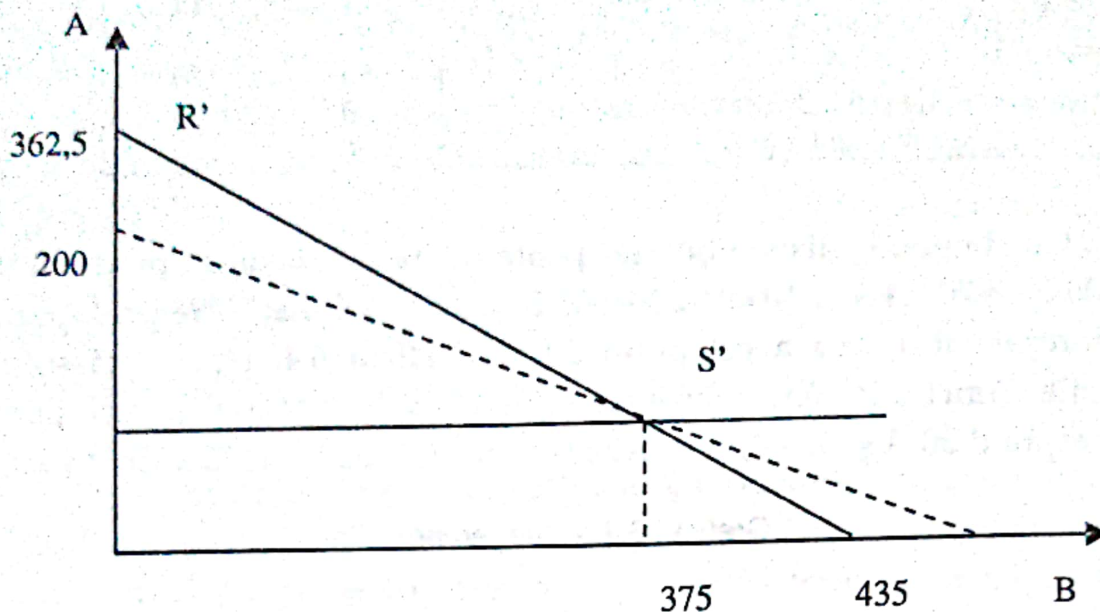


Se alege această ultimă soluţie şi întreprinderea se echipează în consecinţă, ceea ce presupune un potenţial de producţie de: (50 x 1,2) + (375 x 1) = 435 ore.

Graficul 6.5. reprezintă situaţia prin care ea este văzută într-o perspectivă pe termen scurt, odată aceste opţiuni realizate. Acestea sunt limitate prin capacitatea instalată care permite producerea de 362,5 A sau 435 B sau o combinaţie ce consumă 435 ore. Punctul R′ presupune o marjă asupra costului variabil de 362,5 x 60 = 21 750 €. Punctul S′ aduce o marjă asupra costului variabil de: (50 x 60) + (375 x 30) = 14 250 €. Se va alege astfel soluţia R′., care nu este cea mai bună într-o perspectivă pe termen lung, care va obliga treptat la sporirea cheltuielilor de capacitate în afara fabricaţiei, nereţinute în calculul de optimizare pe termen scurt, dar care

sunt în principiu insuficiente pentru a produce 362,5 unităţi A.

Graficul 6.5. – Soluţii reziduale posibile pe termen scurt



Pe această schemă se observă riscurile maximizării marjelor privind costurile variabile. Apar o multitudine de dificultăţi şi disfuncţionalităţi în trecerea de la termenul lung la cel scurt. Metoda acordă întâietate termenului scurt, fiind în mod normal rezervată controlului operaţional, în care deciziile cu consecinţe strategice sunt mai rare. Cea care pune problema nu este metoda direct costing ci faptul de a servi drept instrument de decizie în procesul constituit din controlul de gestiune şi corelarea procesului strategic cu cel al gestiunii curente. *Deşi delimitează termenul scurt de cel lung, metoda nu este orientată în spiritul controlului de gestiune.*

Totuşi, ţinând seama de dezvoltarea pe care a cunoscut-o, metoda ar trebui să-şi recâştige imediat locul între instrumentele de conducere; aceasta cu ajutorul calculului marginalist de miză punctuală şi limitată. Modelarea pe care o propune este periculoasă din momentul în care ea părăseşte controlul operaţional pentru a se folosi instrumentele strategiei în orizontul controlului de gestiune. Vom vedea dacă este posibil să dispunem de un instrument comod care prezintă mai puţine inconveniente: imputarea raţională.

3. Normalizarea costurilor de capacitate prin imputarea rațională

3.1. Neadaptarea costului complet curent la gestiunea pe termen scurt

Metoda direct costing este foarte adesea apărată în opoziție cu cea a costului complet. Raționamentul tipic utilizat este prezentat în ceea ce urmează:

„Presupunem că se cere contabilului să spună care va fi creşterea beneficiului determinat de creşterea cu 20% a cantității vândute dintr-un produs dat. Într-un sistem de cost complet, cifra nu poate fi obținută prin simpla multiplicare a profitului unitar al produsului cu numărul de unități. Pentru a obține cifra dorită, trebuie considerate unul sau mai multe din aspectele:

1. efectul pe care producția suplimentară îl va avea asupra repartiției costurilor de capacitate de producție;

2. consecințele posibile asupra costurilor altor produse. În anumite sisteme contabile, creşterea volumului unui produs poate afecta imputarea costurilor de capacitate ale altor produse;

3. modificări în ratele (indicii) cheltuielilor utilizate pentru imputarea cheltuielilor administrative şi comerciale produselor.

Pe de altă parte, marja asupra costurilor variabile măsoară direct impactul variațiilor de volum asupra profitului. Este suficientă modificarea marjei unitare cu cantitatea pentru a avea informația cerută." (NACA, 1953, p.26).

Să luăm un exemplu pentru a explica această analiză făcută pentru derutarea nespecialistului.

> Exemplu. Întreprinderea vinde produsele A şi B. Presupunem costurile de fabricație globalizate şi imputate produselor la prorata orelor de maşină. Produsul A solicită 3 ore, produsul B 5 ore. Se fabrică şi se vinde 100 A şi 100 B. Costul variabil orar este 100 €, costurile capacității de fabricație sunt de 100 000 €. Produsul A este vândut la 1 000 € şi produsul B 1.600 €. Costurile comerciale sunt imputate la prorata cantităților vândute. Costul variabil unitar este de 70 € şi costurile de capacitate de 60 000 €.

Ce efect va avea asupra beneficiului vânzarea de 20 unități suplimentare din produsul A?

Costurile complete ale produselor A şi B sunt următoarele, cunoscând că producţia lui A şi B solicită un total de 800 ore:

Cost orar de producţie: 100 + 100 000/800	=	225
Cost comercial unitar: 70 + 60 000/200	=	370
Cost complet unitar al produsului A: (225 x 3) + (370 x 1)	=	1045
Pierderea unitară a lui A: 1 000 – 1 045	=	-45
Cost complet unitar B: (225 x 5) + (370 x 1)	=	1495
Beneficiu unitar B: 1 600 – 1 495	=	105
Beneficiu global: (-45 x 100) + (105 x 100)	=	6000

Este evident că ar fi eronat să conchidem că, dacă întreprinderea vinde 20 A în plus, beneficiul global se va reduce cu (-45 x 20) = -900. Într-adevăr, dacă întreprinderea fabrică 120 A şi 100 B, activitatea de producţie va ajunge la 860 ore; rata orară de 225 € nu mai este valabilă. Costul comercial unitar nu va rămâne la 370 €. Noile cifre sunt:

Cost orar de producţie: 100 + 100000/860	=	216,28
Cost comercial unitar: 70 + 60000/220	=	342,73
Cost complet unitar al produsului A: (216,28 x 3) + 342,73	=	991,56
Beneficiul unitar al lui A: 1000 – 991,56	=	8,44

Ori, această ultimă cifră nu poate fi utilizată deoarece vânzarea suplimentară de 20 A determină scăderea costului complet al lui B:

Cost complet unitar B: (216,28 x 5) + 342,73	=	1424,12
Beneficiu unitar B: 1600 – 144,12	=	175,88

Rezultatul întreprinderii ar fi, dacă aceasta ar avea o producţie de 120 unităţi A:

Beneficiul global: (8,44 x 120) + (175,88 x 100) = 18600 €, deci o creştere a beneficiului de 12600 €. Evident, modelarea propusă prin direct costing permite obţinerea acestei cifre mult mai simplu:

Cost variabil unitar A: (100 x 3) + 70	=	370
Marja privind costul unitar A: 1000 – 370	=	630
Marja suplimentară obţinută pentru 20A: 20 x 630	=	12600

Acest exemplu arată neadaptarea costului complet curent la nevoile termenului scurt: variaţiile nivelului unei activităţi se traduc prin variaţii de costuri unitare care parazitează informaţia utilă. Totuşi, dacă acest

argument demonstrează superioritatea direct costing-ului asupra costului complet într-o modelare marginală a termenului scurt, el nu dovedeşte că nu există şi alte soluţii care să ofere informaţii mai bogate.

3.2. O alternativă: costul complet rezultat din imputarea raţională a costurilor de capacitate

Costul complet constituie o construcţie pertinentă într-un anumit scenariu în care se elaborează decizia strategică. El este adaptat numai deciziei strategice, în alte circumstanţe fiind neadecvat şi nepertinent.

Exemplul pe care îl vom prezenta arată modul în care costul complet curent devine neutilizabil pentru urmărire şi îndrumare: pe de o parte, costurile unitare nu încetează să se modifice datorită fluctuaţiilor activităţii, pe de altă parte, costul unui produs depinde de un alt factor (volumul lui A influenţează costul lui B). În privinţa direct costing-ului, se uită referinţa la termenul lung. Imputarea raţională oferă un cost care comportă trei atuuri foarte importante:

- nu este supus efectelor mecanice ale costului complet curent unitar;
- exprimă, cel puţin la fel de bine ca şi direct costingul, legea variaţiei costurilor şi autorizează astfel orice simulare;
- păstrează sensul termenului mediu, prin noţiunea de activitate normală a costurilor de capacitate.

Principiul imputării raţionale deja evocat constă în ataşarea costurilor de capacitate (şi a costurilor variabile comune) la nivelele normale de activitate proprii potenţialelor a căror disponibilitate creează aceste costuri. El poate avea atâtea norme de funcţionare câte categorii de costuri de capacitate (vezi costurile variabile comune)[1].

Calculul rezultat din această procedură:

- pune în evidenţă *resursele excedentare* alocate unei entităţi şi / sau unei activităţi, care permit astfel o mai bună îndrumare la acest nivel pe termen scurt sau pe termen lung;
- evaluează costul unui produs sau al unei activităţi fără să se încarce cu aceste costuri excedentare, care permit astfel *un diagnostic şi o comparaţie externă (benchmarking)*.

Fie F un cost de capacitate (sau variabil comun), N nivelul de activitate normal (exprimat în număr de unităţi de lucru, dacă este vorba

[1] Acest aspect a fost subliniat cu claritate de Cibert (1968, p.221), care nu a prevăzut decât tratamentul costurilor de capacitate.

de un cost indirect, în număr de produse, dacă este vorba de un cost direct pe produs) care îi este asociat, n nivelul real. S-a observat deja principiul metodei este de a imputa produsului sau oricărui alt destinatar al calculului costului, suma F x n/N, pe unitate de lucru F/N. Costul unitar este astfel normalizat, el nu depinde de nivelul real n al activității considerate. Diferența dintre suma totală F şi suma astfel imputată este:

$$F - F\frac{n}{N} = F\ \frac{N-n}{N}$$

constituie *o abatere de activitate*, numită cost de subactivitate dacă n<N şi beneficiu de supraactivitate în cazul invers. Se constată atunci costul de subactivitate şi costurile neabsorbite. Aplicăm această metodă la exemplul:

Exemplu. Presupunem că activitatea normală corespunde unei situaţii de 125 A şi 125 B, respectiv la 1000 ore de maşini. Pe această bază, costurile unitare sunt următoarele:
Costul orar de producţie: 100 + 100 000 / 1 000 = 200
Costul comercial unitar:70 + 60 000 / 250 = 310
Costurile unitare ale produselor conform imputării raţionale sunt următoarele:
Costul unitar al lui A .... (200 x 3) + 310 = 910
Costul unitar al lui B .... (200 x 5) + 310 = 1 310
Marja unitară a lui A .... 1 000 – 910 = 90
Marja unitară a lui B .... 1600 – 1310 = 290

Marjele care determină imputarea raţională nu constituie beneficii, ci marje care se transformă în beneficii, dacă nu există nici o abatere de activitate.

Nu este cazul aici, în sensul că toate costurile de capacitate nu se regăsesc imputate produselor când se utilizează ratele oferite de imputarea raţională. Atunci când întreprinderea vinde 100 A şi 100 B, costurile imputate produselor sunt:
Costul lui A: (600 + 310)100 = 91 000
Costul lui B: (1 000 + 310)100 = 131 000
Marja lui A: 90 x 100 = 9 000
Marja lui B: 290 x 100 = 29 000
Marja totală: 38000
Costurile de subactivitate reprezintă:
În fabricaţie: 100 000 – 100 x (100 x 3 + 100 x 5) = 20 000
În comercial: 60 000 – 240 x (100 + 100) = 12 000
Beneficiul este: 38 000 – 20 000 – 12 000 = 6 000

În această metodă, considerată un adevărat sistem semistandard, beneficiul este calculat astfel:

Vânzări
- Costuri imputate produselor
= Marjă
- Cost de subactivitate
= Beneficiu

Atunci când întreprinderea vinde 20 A în plus, ea sporeşte marja, dar în acelaşi timp reduce costul subactivităţii: deoarece activitatea de producţie trece de la 860 h la subactivitate redusă de 60/1 000 = 6%. Volumul vândut fiind de 220 unităţi, subactivitatea comercială se diminuează cu 20/250 = 8%. Calculul nu este realmente mai complex decât în direct costing:

Marja suplimentară a produsului A: 20% = 1800
Diminuarea costului subactivităţii în fabricaţie: (6% din 100 000) = 6 000
Diminuarea costului subactivităţii comerciale: (8% din 60 000) = 4 800
Creşterea beneficiului: 1 800 + 6 000 + 4 800 = 12 600

Imputarea raţională este unica modalitate de a calcula un cost semnificativ, amestecând costuri variabile unitare, costuri variabile comune şi costuri de capacitate, respectând principiul omogenităţii. S-a demonstrat aceasta în capitolul 2, mai ales pornind de la exemplul lui Detoeuf. Imputarea raţională permite obiectului de calcul al costului unui produs, să suporte consumurile pe care le cauzează, deoarece el obligă la pregătirea anumitor performanţe (costuri de capacitate) şi deoarece declanşează activităţi care consumă costuri variabile. Pentru a relua termenii lui Rimailho (1928): „Rambursarea la fiecare comandă a tuturor prestaţiilor pe care i le-a oferit uzina, dar numai pe cele de care s-a folosit în proporţia respectivă." Imputarea raţională nu trebuie aplicată numai costurilor de capacitate, ci şi costurilor variabile comune. Acesta reprezintă într-adevăr un potenţial nefolosit decât la declanşarea unui cost variabil comun liber. Trebuie să raportăm costul nu numai la partea utilizată, ci la potenţialul oferit.

Exemplu. O livrare de regularitate face apel la un camion a cărui capacitate este de 20 t, costul variabil consumă (carburant, cota parte de uzură a pneurilor, de întreţinere etc.) este de 3 000 €. Costurile de capacitate legate de disponibilitatea activităţii „livrare" (salariul şoferului, întreţinere minimă, chiria sau amortizarea camionului, asigurare etc.) sunt de 200 000 € pe an şi corespund unui număr de 200 livrări posibile. Costul de capacitate pe livrare este de 1 000 € (200 000/200). El permite, în condiţiile actuale, să se dispună de un potenţial de 20 t. Punerea în operă a acestui potenţial costă în total 4 000 €, respectiv 200 € pe tonă.

Presupunem că acest camion a efectuat 180 livrări pe an, în 60% din cazuri la capacitate de 20 t şi transportând 15 t în 40% din cazuri, respectiv o medie de 18 t. Livrările anului ar trebui analizate după cum urmează (tabelul 6.6.).

Tabelul 6.6. – Analiza costurilor de transport în imputarea raţională

	Costuri de capacitate	Costuri variabile comune
Suma	200 000 pe an	3 000 pe livrare
Inductor	Număr potenţial de livrări	Livrarea
Nivel normal de activitate (N)	200 livrări pe an	20 t pe livrare
Cost/N	1000	150
Nivel real de activitate (n)	180 livrări	18 t în medie
Suma imputată tonelor livrate	180 000	486 000
Costul subactivităţii	20 000	54 000
Cost total	200 000	540 000

3.3. O idee mai veche redescoperită în anii '90

Mai multe constatări s-au orientat spre imputarea raţională[1] din momentul în care tratamentul costurilor de capacitate a determinat o reflecţie. Ideea că ar trebui abandonaţi coeficienţii globali, pentru a analiza mai fin costurile de capacitate, mai ales indirecte[2]şi imputarea lor prin intermediul ratelor stabilizate, se află la Church din 1901, dar el ezită în privinţa modului în care sunt rezervate costurile neimputate: majorarea costului orar sau a pierderii, şi spre ceea ce gândea finalmente în 1911 „Este un rău obiceiul de a se reuni într-o singură masă elemente diferite (chirie, gaz, carburant, lubrifiant, camere de combustie, piese pentru întreţinere de maşini) şi de a le imputa la prorata salariilor. Costurile diferitelor funcţii neproductive într-o uzină trebuie tratate distinct şi considerate drept redevenţe pe care uzina trebuie să le plătească pentru serviciile care îi sunt prestate. [...] În acest caz se poate ca departamentele şi fiecare maşină să suporte diversele baze de alocare. Costul total care priveşte fiecare maşină este divizat atunci prin numărul de ore de funcţionare a unei luni sau a unui an în felul în care este determinată o chirie orară. [...] Timpul de nefuncţionare reprezintă o capacitate de producţie risipită. [...] Eu prefer să consider această risipă drept o muncă distinctă, de proastă calitate şi să o fac să apară într-un cont special." (Church, 1911, p. 922 şi 999, passim).

---

[1] Vezi spre exemplu Garner (1954, p.201 sq). Denumirea de imputare raţională pare revendicată de Rimailho (Dubreuil şi Rimailho, 1939,p.119).
[2] Cea mai mare parte a citărilor care urmează au tendinţa de a asimila costurile indirecte costurilor de capacitate. De unde denumirea de direct costing.

Mulţi alţi specialişti întrevăd soluţia, aşa cum o face maiorul Nicholson în 1913. Un american, Scovell, preconizează în acelaşi an să distingă cele două cauze ale ineficienţei: risipa şi trândăvia (Garner, 1954, p. 199-199). În Franţa, Nusbaumer şi mulţi alţi ingineri se raliază metodei lui Church, care consta în imputarea cheltuielilor indirecte maşinilor pentru a calcula o rată orară normală. Church, care se manifesta din 1913 împotriva unei schiţe, venită de la un anume Edtterson, ceea ce va deveni direct costing (Vagermersch, 1988, p. 37). Aceeaşi grijă îl va conduce pe Emerson spre costurile standard (Chatfield, 1977, p. 170). Această reflecţie va fi adusă la maturitate de Gantt în 1915. După ce a constatat: „Atunci când este posibilă sesizarea precisă a cantităţilor de materii prime şi de muncă utilizată direct în producţie (...) nu se pare că dispunem de nici un sistem fiabil pentru a distribui această parte a cheltuielilor numite indirecte [indirect expense, burden or overhead][1]. El enunţă ceea ce va însemna imputarea raţională: „Conform acestei metode, rămâne o anumită sumă de cheltuieli neimputate de fiecare dată când uzina va funcţiona sub capacitatea normală. Examinarea atentă a acestei sume va arăta că ea nu se poate aloca produselor fabricate, ci este vorba de un cost legat de o alegere a întreprinderii, aceea de a păstra inactivă o anumită parte a uzinei, şi că această sumă trebuie dirijată direct spre contul de rezultat." (Gantt, 1915, p.1056).

În lipsa acestui demers, atunci când activitatea se diminuează, imputarea totalităţii costurilor de capacitate produselor duce la creşterea costului unitar care depăşeşte adesea preţul de vânzare. Până la ce nivel poate fi redus acesta?

Exemplu. Un caz clasic de spirală absurdă este prezentat (Gantt, 1915, p.1055): „Un om înţelege că nivelul costului unui articol pe care îl fabrică era de 30 cenţi. Atunci când înţelege că îl putea cumpăra la 26 cenţi, el a decis încetarea fabricaţiei. (...) Eu l-am întrebat ce cuprindea costul său unitar. El mi-a răspuns că avea 10 cenţi mâna de lucru, 8 pentru materii prime şi 12 cheltuieli indirecte ale uzinei. Eu îl chestionam: „Este adevărat că uzina dumneavoastră funcţionează din plin?" Şi el mi-a răspuns că ea funcţionează cel puţin la jumătatea capacităţii sale, fără îndoială la o treime. Atunci s-a ivit următoarea problemă: „Care ar fi costul indirect pe articol dacă uzina ar funcţiona din plin?" El mi-a răspuns că ar fi 5 cenţi; costul ar fi deci 23 cenţi. (...) Ce ar deveni aceste cheltuieli indirecte dacă articolul ar fi cumpărat? Răspunsul evident era că aceste cheltuieli ar fi repartizate asupra produselor

[1] Se va nota că Gantt consideră în mod implicit că aceste costuri de uzină sunt costuri de capacitate, ceea ce nu este corect. Înaintea lui, totuşi, Metcalfe oferea explicaţia: „costurile indirecte pot fi divizate în două categorii: cele cum sunt chiria, asigurarea, anumite salarii etc., sunt cheltuieli fixe; şi cele cum sunt supravegherea sau furniturile au o relaţie mult mai strânsă cu efectivul folosit." (Metcalfe, 1886, p. 464).

care ar fi rămas şi pentru care acestea ar fi sporit costurile. (...) Cu o astfel de politică, acest industriaş ar fi probabil condus să cumpere totul din exterior şi nu şi-ar mai fi închis uzina."

O astfel de eroare nu ar fi comisă cu direct costingul, dar taylorienii nu acceptă ceea ce preconizează mai târziu partizanii acestei metode: să coboare pentru moment până la costul variabil. În această remarcă este vorba despre imputarea raţională: „[Taylor] constatase efectul deflaţionist al unei practici prin care se suportau toate costurile unei uzine vaste cu o producţie redusă şi oferea consultanţă despre metoda „costului limită" care permitea determinarea celei mai mici sume la care era posibilă vânzarea în momentele dificile, în loc să se închidă uzina." (Gantt, 1915, p. 385).

Demonstraţia lui Gantt în favoarea imputării raţionale este special imaginată şi merită să fie scoasă din arhive. Dacă dispunem de trei uzine în trei oraşe şi numai una din aceste trei funcţionează nu ne vom gândi să introducem în costul produselor pe care le fabrică decât costurile de menţinere în aceeaşi stare a celor două uzine. Revenim asupra aspectelor menţionate: cele trei uzine funcţionează la o treime din capacitatea lor, această situaţie ar fi un motiv de schimbare a modalităţii de calcul? Trebuie imputată producţiei numai o treime din costurile de capacitate. De ce să facem eroarea asupra uzinei în funcţionare, în loc să o divizăm în trei? Aceasta duce la propunerea următoare: „Costurile de capacitate imputate producţiei unei uzine se află în acelaşi raport cu costurile necesare pentru ca uzina să funcţioneze la capacitatea deplină, ca şi acela care există între producţia reală şi producţia normală a uzinei." Deci în raportul n/N. Costurile neimputate producţiei exprimă „o cheltuială consimţită pentru a păstra dispoziţia unei capacităţi inactive şi ele sunt în sarcina rezultatului perioadei." Mai clar, ele sunt tratate drept o pierdere (în schimb Church acceptă să le plaseze în activ pentru a le amortiza apoi – „concesiunea financiarilor", se indignează Gantt). „Dacă fondăm politica noastră pe ideea că acest cost al unui articol nu trebuie să cuprindă în mod legitim decât cheltuieli pe care trebuie să le angajeze în mod necesar, direct sau indirect, pentru a produce, observăm cum costurile noastre sunt mult mai reduse decât credeam şi putem face perfect multe alte lucruri, în vechiul sistem, în totală ineficienţă." Într-adevăr, dacă toate costurile de capacitate sunt suportate fără nici un criteriu de către producţie, se ajunge la un cost care descurajează vânzarea „ceea ce provoacă o pierdere şi mai mare", ducând la lipsa marjelor privind costurile variabile.

Costurile angajate în cursul unei perioade se analizează astfel pe două categorii: cele care sunt consumate pentru a produce, privite de

taylorieni cum este şi Gantt, ca elemente ale performanţei responsabililor producţiei şi costuri de capacitate inactivă, considerate în responsabilitatea comercianţilor sau conducătorilor[1]. Ne aflăm pe dreapta logicii tayloriene a eficienţei. Trebuie identificat în mod sistematic potenţialul de producţie just necesar pentru o producţie dată, şi apoi calculat costul care trebuie suportat pentru a dispune de acest potenţial. „O astfel de problemă nu a putut fi soluţionată de un contabil obişnuit, fiind înainte de toate o problemă tehnică." Ideea potrivit căreia costul suportat în timpul subactivităţii trebuie să fie o pierdere este foarte puternică la taylorieni: un discipol al lui Taylor evocă „preţul timpului pierdut" (Thompson, 1924, p. 57)[2] pe care preconizează să-l trateze drept „o cheltuială a afacerii în ansamblu, [trecută] la contul de profituri şi pierdere". Taylor însuşi ar fi avut această intuiţie după Gantt care a lucrat cu el, în 1897 şi biograful său, Copley (1923) confirmă acest aspect – dar nu dispune de documente la zi[3]. Această idee o aflăm la un contabil american din 1906, un discipol al lui Church poate mult mai clarvăzător decât maestrul, John Wittmore (Garner, 1954, p.134; Chatfield, 1977, p.170). Un cost „real" nu este în mod necesar un cost majorat de dezavantajul inactivităţii. S-a observat deja că nu există, într-adevăr, decât iluzia şi un fals bun simţ în anumite costuri reale, aritmetic exacte, dar neadaptate nevoilor managerilor. *Un cost este construit. El nu este real.* Reamintim în fine că lucrările de la CEGOS (1928, 1937) au preconizat în mod constant folosirea imputării raţionale. Această metodă reapare şi în PCG 1982.

În SUA, dezbaterea a depăşit contabilitatea internă. Publicarea

---

[1] Preocuparea lui Gantt este mai mult trasarea responsabilităţii inginerilor, conform unei metode „precise şi fiabile care permite deosebirea între ceea ce este pierdut în fabricaţie şi ceea ce este pierdut în afacere în general" (ibid., p. 1062). Mai mult, „cea mai mare parte a sistemelor de calcul a costurilor în vigoare şi teoriile pe care ele se bazează au fost consiliate de contabili pentru cel mai mare beneficiu al financiarilor, al căror scop este de a critica uzina şi a o face responsabilă de toate deficienţele care survin în afaceri. Acestea ajung în asemenea situaţii, deoarece metodele utilizate nu permit responsabililor uzinelor să-şi prezinte apărarea." (p. 1056). Dispreţul lui Gantt pentru financiari se extinde şi asupra contabililor. În polemica sa cu Church (1915, p.385-386) el prezintă contradictorul său drept contabil pentru a discredita mai bine argumentele sale (Church avea în realitate o formaţie de inginer): „Contabilul priveşte în mod necesar trecutul, este datoria inginerului orientarea spre viitor."

[2] Autorul arată de altfel ataşamentul său la principiul costurilor omogene şi atrage atenţia asupra riscurilor prin imputarea cheltuielilor indirecte la prorata mâinii de lucru: „Dacă o parte a produsului este mai ales rezultatul muncii manuale, această metodă va supraîncărca cheltuielile ce provin în special din funcţionarea maşinilor în timp ce articolele confecţionate la maşină vor suporta o parte mai mică decât cea care le revine." (p.49).

[3] Se pare că deşi în 1894 Taylor, inspirat de exemplul unui constructor de maşini unelte (Sellers), a aplicat o metodă foarte asemănătoare la Simonds, un fabricant de rulmenţi cu bile. El utilizează aici o rată orară normalizată pe maşină (ceea ce va propune Church) care permitea „să atragă atenţia asupra costului deţinerii unei capacităţi inactive." (Copley, 1923, I, p. 447).

costului subactivității, identificându-l în contul de rezultat, înseamnă afişarea unei sancţiuni a pieţei. Pierderea acestei subactivităţi în valoarea stocurilor face performanţa opacă. Principiul *„absorbtion costing"* a fost înţeles mai întâi drept imputare raţională (excluderea costurilor de subactivitate din costurile produselor) prin abaterile de la costurile standard, ca o mărturie a discuţiilor congresului NACA din 1926. Apoi totul se schimbă la începutul anilor 30. Costul complet aritmetic (toate costurile de producție sunt trecute asupra unităților fabricate) sau *full absorption costing* (numit şi *full cost*) se impun aşa cum o arată McNair şi Vangermeersch într-o lucrare în favoarea imputării raționale (1998). Aceşti autori procedează la a imputa politicii New Deal a lui Roosevelt voința de a promova calcule uniforme ale costurilor (au fost pregătite 600 de gânduri profesionale) şi a determina dispariția costului subactivității în scopul de a plăti consumatorilor (spirală mortală în opinia liberalilor epocii) şi să pună între paranteze adevărata economie de piață. Prelungirea războiului a însemnat elementul de cădere a costului complet aritmetic *(full cost)*, prin care conform acestor autori s-ar fi atacat direct costingul în anii 50 şi 60 mult mai mult decât prin imputarea raţională. Eşecul direct costing-ului se face cunoscut drept normă US GAAP (vezi capitolul următor), supremaţia americană datorată distrugerilor războiului ar fi menţinut până în 1978 dominația *full cost* pe care autorii o apreciază insuportabilă în economia de piață.

3.4. Avantajele şi dificultățile imputării raționale

Principalul avantaj al imputării raţionale, atunci când este comparată cu direct costing, îl constituie faptul că în loc să ignore costurile de capacitate, ea atrage atenția asupra lor, semnalând existența unui eventual cost de subactivitate. Această metodă permite astfel înlocuirea unui obiectiv strategic, orientând asupra capacităților sau asupra oricărei politici generatoare de costuri de capacitate pe termen scurt. Cooper şi Kaplan (1992) scriu: „Managerii trebuie să fie încurajaţi să modifice utilizarea resurselor pe termen scurt pe baza unei informaţii asupra capacităţilor neutilizate. Spre exemplu, când există o capacitate de pregătire a fabricaţiilor neutilizate, ele pot să reducă pe termen scurt dimensiunea loturilor. În sens invers, se va aştepta de la manageri ca ei să reducă resursele oferite unei activităţi atunci când este constatată o subactivitate substanţială în cursul mai multor perioade."

Rămân dificultăţile: cum să fie definit nivelul normal de activitate la

nivelul prevăzut sau la cel optim al utilizării potențiale? Ar trebui definite, ca la General Motors în epoca lui Sloan (cf. p. 169), o activitate normală a întreprinderii globale şi să se deducă activitățile normale ale fiecăruia din instrumentele reunite sau considerate individual? Rămâne, apoi, să interpretăm corect semnalele imputării raționale.

3.4.1. Nivelul normal de activitate: nivelul prevăzut sau nivelul optim?

Dezbaterile sunt deschise de multă vreme: „Cheltuielile de constituire au fost efectuate în vederea unei producții anuale. Cifra avută în vedere aici nu este, bineînțeles, aceea a producției maxime ce poate fi atinsă, ci fixată funcție de mijloacele de care dispune şi comenzile care se pot pierde pe piață." (Rimailho, 1928, p.30). Poate stabili Rimailho sarcina evaluării înaintea celei de control de gestiune? Aceasta era propunerea responsabililor de la General Motors câțiva ani mai devreme, care se bazau pe o activitate medie pe termen lung de 80% din maximum capacităților: „În înțelesul coordonării, este important ca volumul standard reținut pentru absorbția costurilor fixe să coincidă cu volumul standard care serveşte drept bază la determinarea prețurilor de vânzare." (Brown, 1924, în 1977, p.141). Unii au gândit că faptul de a reține o normă tehnică ce corespunde utilizării ideale a capacității instalate drept nivel normal a descurajat pe cei care nu înțeleseseră că imputarea rațională este un instrument de gestiune de utilizare internă (Garner, 1954, p.223, în legătură cu maiorul Nicholson) şi nu un principiu al evaluării[1]. Mult mai recent (McNair, 1994) deosebeşte capacitatea *teoretică* (maximală) de capacitatea *practică* (care ține seama de hotărârile normale), ale capacității normale, care ține cont de ciclurile inevitabile ale afacerilor (este mult mai bine aşa cum se pretindea la GM, prin fixarea a 80% din maximum), din capacitatea

---

[1] De altfel, Rimailho (1936, p.19) a definit activitatea normală astfel: „Activitatea normală [nu este] activitatea maximă, ci aceea care corespunde unei tendințe medii despre care se spune, la finele anului, că, în ansamblu, ea a fost satisfăcătoare; ea a fost depăşită pe parcursul anumitor luni favorabile şi poate să nu fi fost realizată în altele." Ne aflăm aici mai aproape de normele tehnice decât de previziunile de vânzare. „Dacă întreprinderea comportă executarea de operații mecanice foarte variate, ceea ce se întâlneşte adesea, activitatea normală se poate exprima cifric în ore de muncă; un şef care va ocupa în mod normal 50 de lucrători mecanici va conta că activitatea normată a atelierului său va corespunde la 10 000 ore de muncă pe lună, dacă fiecare face 8 ore de prezență în cursul de 25 de zile lucrătoare pe lună." În 1941, CEGOS reia chestiunea cu ocazia unei sesiuni de formare şi enunță acest paradox: „Activitatea de luat ca bază a imputării raționale este activitatea normală şi nu cea posibilă, capacitatea de absorbție a pieței. Nu trebuie să se prevadă o producție care probabil nu va putea fi vândută (CEGOS, 1991, p.8). Dar mizele epocii legate de acțiune, în materie de evaluare, a Comitetelor de Organizare pot explica această prudență, când se cunoaşte costul subactivității care nu putea avea consecințe sistematice în prețuri."

bugetată, care se referă la cererea curentă prevăzută. Folosind noţiunea de scară de valori, unii atunci (Diltom-Hill şi Glad, 1994) au scos în evidenţă complementarităţile dintre activităţi, au identificat locurile înguste rezultate pentru a defini nivelul normal de activitate *al procesului.* Excedentele de capacitate trebuie să facă obiectul capacităţii de management - „capacity management" – pornind de la identificarea cauzelor lor: politica de precauţie, flexibilitatea, consecinţă a unei reduceri a costurilor pentru reorganizare, declinul cererii, voinţa de a ocupa piaţa înaintea concurenţilor. Conform alegerii reţinute, subactivitatea nu este aceeaşi şi ineficienţele desemnate se modifică. În Franţa, Consiliul Naţional al Contabilităţii (1985) a deosebit capacitatea nominală sau teoretică (potenţialul de referinţă indicat de constructorul unui utilaj, spre exemplu) de capacitatea normală care, pornind de la precedenta, este obţinută deducând timpii de oprire normală, ţinând seama de organizarea întreprinderii (concedii, număr de ore de funcţionare, număr de echipe). În cadrul unei contabilităţi de gestiune, capacitatea normală este nivelul de activitate prevăzut prin bugete (CNC, 1985, p.5). Totuşi, CNC deosebeşte acest nivel normal de activitate de nivelul său „programat" pentru o perioadă. Pentru că există o diferenţă, trebuie să fie vorba de o altă perioadă decât cea a bugetului.

Dacă se urmăreşte acest demers, se vor constata două abateri privind nivelul de activitate:

- dintre nivelul normal şi nivelul programat (subactivitate programată);
- dintre nivelul normal sau programat şi nivelul real (subactivitate reală).

Exemplu. O întreprindere prevede că un vehicul din parcul său de transport va putea efectua de 15 ori pe lună traseul Paris-Lille dus-întors, respectiv 7 500 km pe lună. În mai, datorită concediilor, nu se prevăd decât 10 călătorii, respectiv 5 000 km. În realitate, vehiculul nu face decât 8 călătorii, deci 4 000 km.

Activitatea normală fiind de 7 500 km, subactivitatea programată în mai este de 2 500 km, respectiv o treime, subactivitatea reală care se adaugă[a] este de 1 000 km. Presupunem costul fix al acestui vehicul de 3 000 € pe lună (întreţinere, locaţie, asigurare). Costul normal unitar este de 3 000/7 500 = 0,4 €. Un total de 4 000 x 0,4 = 1600 este imputat activităţii reale şi costurile de subactivitate sunt:

Cost programat: 2 500 x 0,4 = 1 000

Cost constatat: 1 000 x 0,4 = 400

a) Este ceea ce prevede CNC. Ar fi poate mai clar să se definească subactivitatea reală ca diferenţă între nivelul normal şi nivelul real, o parte din această subactivitate totală putând fi programată.

Inconvenientul acestei soluţii este că ea nu pune în evidenţă un eventual cost de subactivitate care rezultă ca diferenţă dintre *potenţialul* reprezentat de o capacitate şi *nivelul bugetat* al activităţii sale. O întreprindere poate, spre exemplu, să dispună de un utilaj capabil, în condiţii optime de exploatare, de funcţionare la nivel de 100% dar prevede un nivel de funcţionare de 80%, datorită unei recesiuni a sectorului. Contabilitatea de gestiune preia demersul strategiei, mai ales dacă aceasta este dominată de costuri, fiind importantă identificarea acestei diferenţe, considerarea optimumului drept referinţă înseamnă lipsa asocierii subactivităţii aşteptate.

3.4.2. Normă globală sau norme locale?[1]

Precizarea anterioară sugerează răspunsul: normele trebuie definite pentru fiecare sursă de cost fix, ţinând seama de potenţialul propriu. A reţine un nivel normal global, spre exemplu, în termeni de unităţi vândute, apoi a-l depărta de nivelele locale ale activităţii determinate, înseamnă disimularea fenomenelor de subactivitate. Aceasta nu este în concordanţă cu obiectivul imputării raţionale, de a atrage atenţia asupra disfuncţionalităţilor.

Exemplu. În cazul transportului de mai sus, aceasta înseamnă că se vor defini norme pentru fiecare categorie de vehicul şi pentru şoferi, independent de normele vehiculelor.

Se constată totuşi că imputarea raţională suferă în privinţa definiţiei normelor sale, de aceleaşi incertitudini pe care le vom vedea, că privesc şi standardele: evoluţia rapidă a anumitor sectoare de activitate fac managerii mai prudenţi în faţa tuturor metodelor care presupun fixarea de norme. Totuşi ar fi anormal să argumentăm pentru o lipsă a instrumentelor de gestiune, în cazul când normele de calitate au o influenţă de 100%.

3.4.3. Aportul imputării raţionale la distanţarea de strategie: influenţa semnalelor monetare

Ipoteza pe care se bazează imputarea raţională a cheltuielilor de capacitate este aceea a *ireversibilităţii* subutilizării unui potenţial (care este probabil ascuns, ireversibilitatea timpului). În astfel de condiţii apare un cost de subactivitate deoarece se estimează că aceste costuri pierdute sunt

[1] Reamintim istoricilor că acest punct ca şi în cazul precedent, făcea deja obiectul discuţiilor la congresul NACA din 1930 (Rush, 1930; Armstrong, 1930; Glasner, 1930) şi din 1926.

angajate pentru a dispune de un potențial neutilizat şi considerat pierdut. Costul subactivității nu este nimic altceva decât o pierdere. Dacă neutilizarea nu va fi decât un report asupra viitorului, noțiunea de costuri de capacitate nu ar mai avea sens.

Consecința ideii de ireversibilitate a potențialului neutilizat, este sugerată de costul de oportunitate. Imputarea rațională arată că este irosită o fracțiune a costurilor de structură, deoarece serveşte la posibilitatea de a dispune de un potențial fără utilizare. Ar fi preferabil ca aceste resurse să fie consacrate unor utilizări mai productive. Dacă noțiunea de cost de oportunitate este sugerată, în acest mod ar fi evident abuziv să se afirme că acest cost de subactivitate este întotdeauna o bună măsură a costului de oportunitate; lucrurile sunt mai complexe. Pentru a măsura costurile de oportunitate, ar trebui într-adevăr să ne întrebăm asupra sumei costurilor de subactivitate care este posibil să fie economisită şi asupra utilizărilor alternative avute în vedere. Se regăseşte aici ideea avansată de teoria pozitivă a contabilității care explică imputările costurilor de capacitate indirecte prin nevoia de a semnala existența costurilor de oportunitate, fără ca totuşi să le măsoare.

Faptul că imputarea rațională oferă un semnal şi nu o măsură nu este, considerat în sine un dezavantaj al acestei metode. Este necesar ca prin acest demers să nu se solicite contabilității să ofere în permanență o evaluare a consecințelor probabile a tuturor deciziilor care ar putea fi avute în vedere. Partizanii metodei ABC care, se pare, întrețineau un moment această iluzie, au revenit la realitate asupra acestui punct.

Această idee nu a fost întotdeauna bine înțeleasă de utilizatorii imputării raționale. *Costul de subactivitate reprezintă un semnal al costului de oportunitate, nu o cheltuială ca oricare alta. Dacă aceste costuri de capacitate rămân neschimbate şi costul de subactivitate se diminuează,* este clar că ele au fost imputate altundeva.

Exemplu. Fie datele următoare, presupunând că este vândut un singur produs pentru simplificarea exemplului:

Vânzări 80 A la un preț unitar de 100 €

Cost variabil unitar:40 €

Costuri de capacitate totale:5 000 €

Nivel normal de activitate: 100 A, de unde un cost fix unitar în imputarea rațională de 5 000/100 = 50 €.

Rezultatul este oferit în tabelul 6.7.

Tabelul 6.7. –

Vânzări	80 x 100	8 000
Cost variabil	80 x 40	3 200
Marja asupra costului variabil	80 x 60	4 800
Costuri de capacitate imputate	80 x 50	4 000
Marja (imputare raţională)	80 x 10	800
Cost de subactivitate	20 x 50	1 000
Pierdere		200

Costuri de capacitate 5000

Presupunem că activitatea trece la 95 de unităţi (tabel 6.8.).

Tabel 6.8. –

Vânzări	95 x 100	9 500
Cost variabil	95 x 40	3 800
Marja asupra costului variabil	95 x 60	5 700
Costuri de capacitate imputate	95 x 50	4 750
Marja (imputare raţională)	95 x 10	950
Cost de subactivitate	5 x 50	250
Beneficiu		700

+750

Costuri de capacitate 5000

-750

Se observă că creşterea activităţii a determinat ca o parte a vechiului cost de subactivitate să treacă asupra produsului (750). Totuşi, costurile de capacitate totale rămân aceleaşi, în loc să fie analizate în proporţia 4 000/1 000, ele sunt avute în vedere prin raportul 4 750/250. Sporirea rezultatului, în acest exemplu simplu, este datorată creşterii marjei asupra costului variabil (ea trece de la 4 800 la 5 700, ceea ce permite trecerea de la o pierdere de 200 la un beneficiu de 700).

Producerea de stocuri pentru a reduce costurile de oportunitate nu înseamnă modificarea costurilor de capacitate (cele care erau clasate drept costuri de subactivitate sunt considerate costuri imputate produselor, iar totalul rămâne acelaşi), dar aceasta înseamnă creşterea costurilor variabile şi a nevoii în fond de rulment.

Exemplu. Reluăm datele exemplului de la 3.2. Activitatea se referă la fabricaţia şi vânzarea de 100 unităţi A şi B. Activitatea normală este de 1 000 ore maşină şi vânzare de 125 A şi B. Am văzut că producţia solicită 800 ore maşină, costul de subactivitate în producţie este de 20 000 €. În comercial, acest cost este de 12 000 €.

Dacă întreprinderea fabrică 125 A şi 125 B, costurile de subactivitate dispar în fabricaţie. Dar costurile privind capacitatea de fabricaţie rămân aceleaşi: suma de 20 000 € este imputată acum celor 25 A şi 25 B, în loc să fie considerată pierdere. Dacă aceste unităţi nu sunt vândute, costul de subactivitate comercial subzistă. În producţie, totuşi a crescut suma costurilor variabile, respectiv:

Pentru A: (3 x 100) x 25 = 7 500

Pentru B: (5 x 100) x 25 = 12 500

Rezultă o creştere a nevoii în fond de rulment, aceste cheltuieli negenerând nici un venit. Trebuie de altfel să adăugăm că stocarea creează multe alte costuri.

Costul de activitate nu este altceva decât o exprimare a costului de oportunitate creat prin menţinerea unei capacităţi inactive, prin comparaţia economiei de cost adusă de o *dezinvestiţie* a acestei capacităţi. Aceasta înseamnă că *stocarea* nu este în nici un caz o alternativă pe care imputarea raţională o opune nonproducţiei.

În definitiv imputarea raţională şi demersul direct costing în termeni de marjă privind costul variabil sunt complementare. Primul, care îl înglobează pe cel de-al doilea, sugerează legătura cu termenul lung; al doilea oferă un mod de calcul mai rapid. Este înţeles că dacă direct costingul ar deveni referinţa unică pentru decizie, acest lucru se va dovedi periculos.

3.4.4. Diagnosticul de profitabilitate

Imputarea raţională (IR) oferă un cost lipsit de incidenţele subactivităţii, în loc să constate un cost complet aritmetic faţă de care costurile unitare sunt contingente şi se modifică funcţie de volum. Acest demers permite astfel soluţionarea următoarelor două probleme:

- Ce este competitivitatea în termeni de cost al alegerilor noaste actuale?
- Cum se acţionează pentru optimizarea fluxurilor şi proceselor noastre?

Presupunem că un produs sau o prestaţie de servicii determină costurile următoare:

Costuri variabile volumice unitare, respectiv v	100 €
Costuri de capacitate totale, F	50 000 €
Capacitate instalată (unităţi), N	1 000
Cantitate produsă şi vândută, n	800
Preţ de vânzare, P	140 €

Se pot obţine cu uşurinţă indicatorii următori, în cost complet, cost variabil, imputare raţională:

Cost complet actual (v + F/n)	162,5 €	Pierdere	-22,5 €	Pierdere totală	-18 000 €
Cost variabil (v) Cost de capacitate	100 € 50 000 €	Marja asupra costului var. Punct de echilibru	40 € 1250 €	Marja totală % prag	32 000 € 64%

Cost de capacitate în IR (F/N) Cost de imputare rațională (v+F/N)	50 € 150 €	Coeficient de activitate Rezultat în IR Cost de subactivitate	80% -10 € 10 000 €	Marja totală IR Pierdere totală	-8 000 € -18 000 €

Acest produs cauzează pierderi ce corespund unei cote de 36% din costurile de capacitate. Dar el aduce o marjă asupra costurilor variabile de 40 €, respectiv acoperă imediat o parte (32 000 € sau 64%) din costurile de capacitate. Totuşi, pe termen mediu, constatările sunt convergente:

- punctul de echilibru (1 250) este situat dincolo de capacitățile existente (1 000);

- ceea ce înseamnă că produsul în cauză nu este profitabil în condițiile actuale – o situație pe care costul de imputare rațională o semnalează, deoarece fiind de 150 €, este mai mare decât prețul de vânzare şi degajă un rezultat IR de -10 €;

- la aceeaşi constatare se ajunge notând că acel coeficient de activitate de 80%corespunde şi unui nivel de 64% al pragului punctului de echilibru.

Cu un regim de activitate deplin (100%), rezultatul ar fi:

Imputarea rațională (IR)		Direct costing	
Vânzări (1000 unități)	140 000 €	Vânzări (1000 unități)	140 000 €
Cost complet în IR	150 000 €	Costuri variabile ale vânzărilor	100 000 €
Marjă	-10 000 €	Marja asupra costurilor variabile	40 000 €
Cost de subactivitate	0 €	Costuri de capacitate	50 000 €
Rezultat	-10 000 €	Rezultat	-10 000 €

Acest produs mobilizează costuri de capacitate care nu pot să-l rentabilizeze în structura actuală a costurilor şi a prețului de vânzare. A renunța la acest produs înseamnă o pierdere asupra marjei costurilor variabile, rămânând de identificat ce costuri de capacitate se elimină prin această decizie.

Se observă că cele trei tipuri principale de calcule transmit mesaje diferite, dintre care două sunt utile şi complementare. Dacă trecem de la o producție şi vânzare de 800 la 1 000 unități:

- costul complet se diminuează de la 162,5 € la 150 €. Producția de unități suplimentare pare să reducă costul unităților care o preced. Acest mesaj este contestabil, nici un progres nu a fost înregistrat, fiind vorba de un fenomen aritmetic şi contingent de volum;

- direct costing-ul ne arată că produsul acoperă acum 40.000 € din

costurile de capacitate, față de 32.000 € înainte, ceea ce corespunde unei diminuări reale;

- prin imputarea rațională costul produsului obținut este întotdeauna de 150 € unitatea, şi nu există nici o speranță de beneficiu, dar creşterea activității a eliminat costurile de subactivitate care ar fi putut agrava situația. Se observă că informația obținută prin imputarea rațională este cea mai completă.

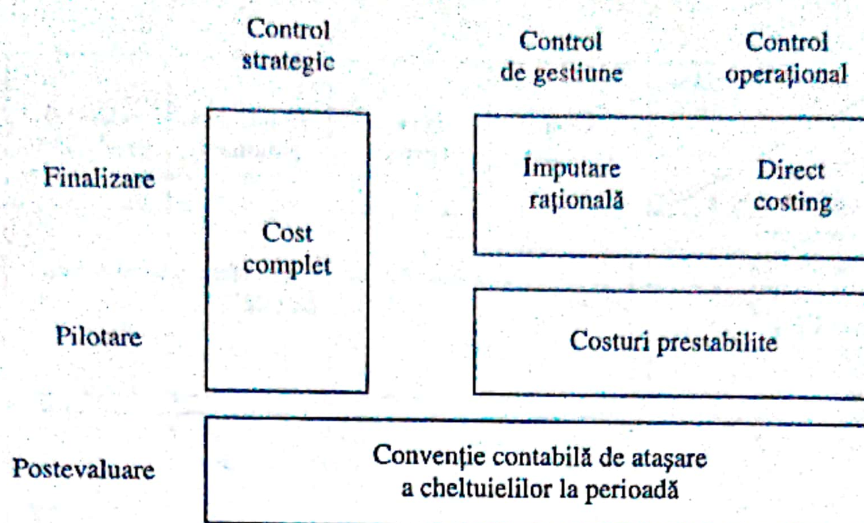
Concluzie

Trebuie să repunem în perspectivă tehnicile utilizate până acum.

În capitolul 2, am văzut diverse tipuri de tehnologii şi respectiv „uzina" contabilă, *diverse instrumente de modelare a consumurilor de resurse:* metodele secțiilor omogene, ABC, GP şi UVA, process costing etc. Toate aceste tehnici sunt supuse unei condiții comune de care depinde fiabilitatea tratamentelor pe care le furnizează: condiția de *omogenitate a costurilor* pe care aceste tehnici le tratează în bloc. Aceasta deoarece *tehnologia* proceselor de modelare impune dacă nu natura metodei pertinente, cel puțin limitele regrupărilor posibile ale costurilor: process costing se adresează fenomenelor foarte stabile, ABC delimitează mai fin secțiile omogene, simplificându-le etc. În fața acestei constrângeri tehnice, rămâne să operăm o alegere finală care depinde de nevoia utilizatorului. Într-adevăr, este posibilă dorința de a dispune de o informație mai fină decât cea pe care o sugerează tehnologia, spre exemplu, identificarea costului unei operații specifice în timp ce ea ar putea fi regrupată cu alte operații elementare reunite în cadrul unei activități unice.

Pe de altă parte, evocăm diferite modalități de calcul oferite utilizatorilor de informații contabile: cost complet, imputare rațională, direct costing. Față de acestea discuția se situează pe un alt plan. Arhitectura sistemelor de tratare a costurilor, respectiv configurația rețelei care le dirijează spre obiectivul final al calculului, un produs sau un alt lucru, nu prejudiciază varietatea consumurilor care vor fi tratate şi analizate. *Natura deciziei* este de a clarifica ceea ce a definit calculul pertinent: direct costing-ul, imputarea rațională, costurile prestabilite. Aceste aspecte pot fi ilustrate (schema 6.2.) utilizând cadrul de referință propus în introducere şi prezentând importanța principalelor metode.

Schema 6.2. – O cartă a producțiilor contabilității de gestiune și pertinența acestora



Este astfel posibil să întâlnim două criterii: configurația rețelei de analiză (secții, ABC etc.), respectiv „uzina" contabilă, natura costurilor care apar (costuri complete, variabile, prestabilite etc.), așa cum se arată în tabelul 6.9. *Combinația tehnologiei, organizării și a naturii deciziilor pe care costurile trebuie să le clarifice definesc cazul din tabelul menționat în care trebuie soluționată o situație practică dată.*

Trebuie să constatăm din nou că nu este interesantă comparația meritelor celor două procedee de calcul care nu sunt destinate aceleiași utilizări (cost complet, direct costing, spre exemplu) și, de asemenea, de a purta o discuție asupra avantajelor comparative ale unei configurații a rețelei (ABC, spre exemplu) și a unui mod de a o folosi (costul complet, spre exemplu). În schimb, este perfect posibilă discuția privind avantajele și inconvenientele respective ale configurațiilor rețelelor de analiză care apar în tabelul 6.9., dat fiind că tehnologia unei întreprinderi date constrânge în general la eliminarea dintre ele a unor opțiuni privind sistemele de contabilitate de gestiune.

Alegerea nu constă numai în cazul din tabelul 6.9. Metodele costului complet și direct costing sunt mai complementare și răspund unor nevoi concurente. O întreprindere dată poate utiliza, spre exemplu, metoda secțiilor omogene pentru o parte a activității sale și ABC pentru o alta, deoarece ea scoate în evidență două tipuri de organizare și tehnologie. Prin aplicarea ABC într-una din entități, se au în vedere opțiuni de reorganizare care solicită o informație pentru moment mai fină.

Tabelul 6.9. – Producţiile posibile ale contabilităţii de gestiune (coloane) şi tehnicile de tratare a datelor (rânduri) conform mediului tehnologic

... şi producţia sa / „Uzina" contabilă	Cost complet	Direct costing	Imputarea raţională	Costuri prestabilite
Secţii omogene Process costing Metoda echivalenţelor Metoda GP-UP-UVA ABC	Toate aceste „uzine" pot efectua toate aceste calcule			

Tehnologie

Nevoile managerilor

Se înţelege că nu există o recomandare automată, ci unele demersuri mai riguroase pentru adaptarea contabilităţii de gestiune la variabilele de contingenţă. Această constatare are în vedere instrumente de conducere.

Capitolul 7

AJUTOR ÎN CONDUCEREA PE TERMEN SCURT

Conducerea (NT - în căutările noastre, am constatat că *piloter* se referă la acțiunea de a conduce în calitate de manager) pe termen scurt înseamnă aplicarea acțiunilor proprii în scopul îndeplinirii şi actualizării obiectivelor. Ea are în vedere urmărirea realului pentru identificarea la timp a nevoilor de acțiuni corective.

Pe termen scurt (cotidian, lună, trimestru, an), managerii (şi alte persoane capabile să acționeze în scopul îndeplinirii obiectivelor) au nevoie de un sistem de informații de gestiune (SIG) conceput pentru a le permite să *detecteze anomaliile* şi să îi ajute în *alegerea acțiunii corective* corespunzătoare (a se revedea în legătură cu aceasta tipologia lui Simon din capitolul introductiv 2.1.2.). Contabilitatea de gestiune are în acest caz un rol important dar nu numai, deoarece ea nu tratează toate aspectele pertinente ale managementului (starea de spirit a clienților, a personalului, situația concurenților etc.). Sistemul informațional de gestiune informează managerii pentru ca ei să decidă şi ierarhia să ştie unde se situează. Dacă ierarhia este alertată în acelaşi timp ca şi managerul privind procesul de administrat, acesta este rezultatul unei descentralizări. Dacă ierarhia este informată mai târziu, înseamnă că este vorba de postevaluarea acțiunilor managerilor (se vorbeşte atunci de raportare pentru a desemna informația orientată în sus). Această dublă funcție a SIG poate solicita o diversificare a informației. Dar acest lucru nu este necesar.

Exemplul 1. Taylor preconiza patru categorii de informaţii lunare (pentru conducerea pe termen scurt) pentru patru utilizatori diferiţi: costul de fabricaţie al producţiilor pentru directorul uzinei; costurile entităţilor pentru direcţia generală; marjele realizate pe comenzile acceptate pentru direcţia comercială; verificările mărfurilor care permit detectarea fraudelor pentru direcţia de audit.[a)]

a) Aceasta se situează în mediul anilor 1890 într-o uzină organizată de Taylor. Descentralizarea nu există, bugetele nu sunt încă utilizate. Lista respectivă constituie un exemplu al recunoaşterii premature a necesităţii diversificării informaţiei.

Exemplul 2. Simon (1954, p.22-23) descrie cazul următor: „Într-una din societăţile vizitate, se calculează în fiecare an indicele de uzură pe fiecare uzină, al beneficiului în raport cu capitalurile investite. Pentru responsabilul uzinei, aceasta permite o constatare [score-card] care îi arată dacă a lucrat bine *[postevaluarea în orizontul de gestiune pe termen scurt]*. Această informaţie este utilizată de direcţia generală ca semnal de alarmă [attention-director]. Indicatorul permite identificarea uzinelor care pot beneficia de o mai mare autonomie şi cele care trebuie supravegheate [*„conducerea strategiei”*]."

Contabilitatea de gestiune a elaborat pentru procesul de conducere pe termen scurt metoda costurilor prestabilite. Actualmente această tehnică este contestată. Ea este dificil de aplicat în noile medii tehnologice de producție. Apare întrebarea dacă nu ar fi de dorit ruperea cu principiile mecaniciste. Vom observa ce evoluții au fost încercate în aceşti ultimi ani şi vom extinde atunci discuția privind rolul variabil al contabilității de gestiune în conducerea pe termen scurt.

1. Metoda costurilor prestabilite

1.1. Punerea în perspectivă

În spiritul principiilor Organizării Ştiinţifice a Muncii (OST), metoda costurilor prestabilite, denumită şi metoda costurilor standard a fost elaborată pentru a asigura conducerea costurilor în uzine prin efectuarea tratamentelor pe loturi materializate prin ordine de fabricaţie. În afară de Taylor la Lorain Steel apoi la Bethlehem Steel[1], un precursor pare să fi fost Church (1901). Gantt perfecţiona aceste sisteme către 1910 (Chandler, 1977, cap.8; Vagermeersch, 1986, 1988; NAA, 1962). Whitmore a desăvârşit sistemul lui Church, dar Emerson, rivalul lui Taylor, a reuşit să ajungă la

[1] El fusese angajat în 1896 la Lorain Steel pentru a stabili o contabilitate a costurilor. Este interesant de notat că directorul acestei companii era atunci Coleman Du Pont de Nemours şi controlorul său de gestiune Russell H. Dunham, care devine controlor al Bethlehem Steel în 1898 unde l-a chemat pe Taylor, apoi director contabil al E.I. Du Pont de Nemours Powder Co. (Johnson, 1975, p.194)

aceste intuiţii (Garner, 1954, p.135; Chatfield, 1977, p.170; Zimnovitch, 1994, 1997) printr-o serie de articole din 1909 în care explica: „Există două metode în mod radical diferite pentru a stăpâni (a domina) costurile. Prima constă în studiul concomitent al acestora şi al muncii desfăşurate, a doua a le fixa înainte de a efectua munca." (Solomons, 1958, p.50). Asociatul său, Harrison, propunea perfecţionări după 1911.

1.2. Obiective

Metoda costurilor prestabilite constă în determinarea costurilor dorite şi memorizarea lor în sistemul de informare contabilă, care primeşte astfel misiunea *de a compara aceste costuri prestabilite cu cele constatate şi de a determina abaterile.* Un sistem contabil în costuri prestabilite nu oferă, în majoritatea cazurilor, decât o sinteză periodică, lunară cel mai adesea, a abaterilor survenite. *Obiectivul metodei este de a ajuta conducerea în timp real prin alertarea operatorului de existenţa unei anomalii:* dacă un utilaj se deregleazǎ şi produce piese rebutate, sau dacă un vehicul este responsabil de un consum anormal de carburant, este necesar ca operatorii respectivi să poată constata fără întârziere faptul şi să intervină. Şi acest lucru se petrece nu datorită unui sistem contabil atât de performant. Metoda costurilor prestabilite organizează o raportare orientată spre încadrare. Ea determină revenirea la o informaţie care interesează două nivele ierarhice distincte:

- încadrarea elementelor operaţionale. Respectarea standardelor fizice, într-o organizaţie tayloriană clasică, este supravegheată cel puţin zilnic în raţiunea impactului asupra plăţii şi importanţei sale în costuri. Ritmul respectiv este compatibil cu sesizarea contabilă (acest lucru se contata deja pe vremea lui Taylor). Aşa cum o nota misiunea experţilor contabili din 1951 (OEC, 1952): „Comparaţia contabilă dintre „deviz" şi „execuţie" care constituie aplicarea metodei standard face obiectul controalelor. Acestea sunt zilnice şi atât de precise că nu este posibil nici un faliment. De asemenea, supravegherea lucrătorilor în ateliere este mult mai puţin cunoscută şi de altfel mult mai puţin necesară decât la noi. Controlaţi de contabilitate, lucrătorii nu-şi permit nici o neglijenţă, nici o înşelătorie. [...] Dacă mâna de lucru face obiectul tuturor atenţiilor organizatorului şi controlorului, elementul materii prime căruia francezii îi acordă cea mai mare importanţă este lăsat de obicei pe al doilea plan. [...] Cadenţa de control a costurilor este adaptată operaţiilor controlate şi nevoilor şefului (de la contramaistru la patron) care primeşte informaţiile" (p.61-62 şi 84);

- evaluând abaterile, contabilitatea în costuri prestabilite îmbogăţeşte

această informaţie şi se adresează celor care raţionează în unităţi monetare. În cadrul unui orizont anual, luna este perioada de bază a conducerii pentru obţinerea rezultatelor anuale.

Prin cele două valenţe, costurile prestabilite servesc în acelaşi timp controlului de execuţie şi controlului de gestiune. Cu alte cuvinte, în privinţa contabilităţii în aceste costuri nu este vorba de a conduce operaţiile, ci de a-i alerta pe cei care supraveghează şi, în mod colateral, de a face mai comod controlul intern. Shillinglaw (1989) a propus o sinteză foarte clară a orientărilor acestei practici: „Locul de aplicare a urmăririi costurilor este centrul de responsabilitate:

- performanţa responsabililor în controlul costurilor activităţilor repetitive este urmărită prin raportările care compară costurile centrului cu normele care reflectă munca realizată în cursul perioadei;

- normele de performanţă sunt oferite de bugetul flexibil;

- abaterile dintre costurile reale şi norme sunt subdivizate în scopul identificării sumelor aproximative rezultate din diferitele influenţe pe care conducătorii le-au identificat drept importante;

- performanţa activităţilor programate sau a managerilor lor este măsurată prin comparaţia dintre indicatori, cum sunt beneficiu sau ROI şi sumele programate sau referinţele absolute cum este costul capitalului."

În mod colateral, contabilitatea în costuri prestabilite face mai comod *controlul intern*, respectiv „ansamblul elementelor de siguranţă care contribuie la stăpânirea (NT – guvernarea, dominaţia) întreprinderii. Acest control are drept scop, pe de o parte, să asigure protecţia, salvarea patrimoniului şi calitatea informaţiei, pe de altă parte, aplicarea instrumentelor direcţiei şi favorizarea ameliorării performanţei." (OEC, 1977). Pornind de la normele fixate, metoda costurilor prestabilite permite calculul consumului pe care ar trebui să-l determine o activitate, respectiv înlăturarea neglijenţei şi a fraudei.

Exemplu. Un lanţ de restaurante dispune de norme de consum pentru fiecare preparat de bucătărie. În aplicarea acestor norme la facturare către clienţi, este posibilă, spre exemplu, recompunerea consumului teoretic de carne şi comparaţia cu ieşirea reală din magazinul de stocare.

Costurile prestabilite au fost utilizate de asemenea ca instrument de *simplificare a contabilităţii* în mediile în care calculul costurilor reale nu era posibil sau foarte costisitor. Dearden (1963) l-a preconizat pentru IMM, prin comparaţia dintre costurile prestabilite şi costurile reale operând cu mase

mari – ceea ce nu mai permite, în general, identificarea cauzelor abaterilor. Propunerea metodelor GP-UP-UVA sau de echivalență evocate în capitolul 2 (anexa 2) este identică: ele folosesc norme pentru simplificarea sesizărilor şi se bazează pe constanța anumitor raportări pentru a aduce la zi costurile reale rezultate din aceste norme dacă acestea sunt respectate.

Obiectivul fiind de a alerta responsabilii atunci când se produce o anomalie, metoda costurilor prestabilite nu prezintă interes decât dacă contextul permite să afirme că o abatere de o anumită amplitudine este o anomalie şi nu rezultatul unei norme neadecvate. Aceasta conduce la examinarea condițiilor de funcționare a contabilității în costuri prestabilite.

1.3. Condiții de pertinență

Două condiții determină eficacitatea acestui sistem contabil: calitatea elementelor prestabilite reținute, respectiv a diferențelor identificate de sistemul contabil.

1.3.1. Calitatea elementelor prestabilite

1.3.1.1. Normele (standardele)

Două tipuri de norme trebuie definite: norme fizice, norme de preț.

Normele fizice privesc nivelele de activitate şi consumurile determinate în mod normal. Într-un context bugetar se pleacă de la obiective de vânzare pentru a deduce obiectivele de producție şi a le exprima în nivele de funcționare a activităților solicitate. Trebuie ca întreprinderea să fie capabilă să procedeze la previziuni şi să dispună de o modelare care să permită trecerea de la obiective de *vânzare* la obiective de *producție.* Exprimarea cantităților produse în nivele de funcționare previzională a activităților respective presupune „game de fabricație" care stabilesc consumuri de activități necesare fiecărei producții. Aceste consumuri sunt măsurate printr-un număr de unități de lucru (ore lucrate sau ore maşină, în schema clasică) consumate pe produs. Această modelare trebuie să fie desăvârşită pentru a determina apariția, într-o parte a timpului de funcționare, a operațiilor de pregătire şi gestiune a fabricațiilor, operații ale căror timpi şi costuri nu sunt simplu proporționale cu volumele produselor. O condiție generală reiese din această analiză: buna cunoaştere a produselor şi proceselor, respectiv a stabilității este o condiție de fixare a normelor. Metoda costurilor prestabilite face utile serviciile excelente în

întreprinderile în care produsele şi procesele au o durată de viaţă relativ lungă în care sunt identificate fenomenele de experienţă (învăţare). Metoda este mult mai puţin avantajoasă dacă aceste condiţii nu sunt verificate.

Este vorba apoi de determinarea costurilor unitare previzionale aplicabile fiecărui consum. Această previziune este cu atât mai dificilă şi puţin recurentă, ceea ce conduce anumite întreprinderi la adoptarea unei revizuiri periodice a acestor elemente.

1.3.1.2. Mizele organizaţionale

În sistemul bugetar, fixarea normelor exprimă obiectivele, angajamentul managerilor. Este înregistrat un contract de obiective între un responsabil şi conducerea ierarhică. Contractul respectiv serveşte drept bază în postevaluare.

Dimensiunea organizaţională a standardelor este de mult recunoscută (Taylor, 1907; Dubreuil, 1929). Aspectul politic de fixare a lor a fost discutat (Hofstede, 1967) între partizanii unui standard care reflectă media constatată, cele ale unui standard uşor de îndeplinit, cele care recomandau o normă solicitând eforturi.

Se pare că practica a adoptat treptat a doua soluție (un standard a cărui probabilitate de atins este de 80-90%). O motivație a acestei alegeri este necesitatea pentru conducători de a dispune de un instrument care reflectă obiective negreşit realiste, în ciuda faptului că managementul întreprinderii nu se mai sprijină pe un sistem de informații utilizabil. Dar contextul competitiv i-a condus pe anumiţi specialişti să revină recent, la o a treia soluție, în care însuşi Taylor nu credea deloc.

Faptul de a limita o responsabilitate la evitarea unei abateri defavorabile conduce mai mult la preocuparea decât la abaterile în chestiune. Această practică conformistă pune o chestiune rituală în controlul de gestiune: aceea de a şti dacă responsabilitatea asumată corespunde mai bine influenţei reale a responsabilului.

Dacă aceste alegeri au consecinţe mai extinse decât imaginea pe care o oferă abaterile reţinute pentru evaluarea conducerii, se riscă multiple efecte perverse, optimizarea unui criteriu de măsurare obţinându-se în detrimentul unui altuia nemăsurat sau imputat altor manageri, ceea ce conduce uneori la o situaţie globală dezastruoasă, dar local satisfăcătoare. Se va reveni asupra acestui aspect care pune în discuţie metoda costurilor prestabilite, în privinţa deficienţei anumitor ingineri de organizaţie.

1.3.2. Calitatea abaterilor sesizate

Comparaţia dintre un element prestabilit şi nivelul său constatat se poate face fie în exteriorul sistemului contabil, ceea ce poate prezenta riscuri în termeni de fiabilitate, fie în mod automat prin intermediul înregistrărilor contabile concepute în acest scop. Pentru ca această a doua soluţie să fie reţinută, trebuie ca baza de date cu care se corelează sistemul contabil să fi fost probabil alimentată cu elementele prestabilite în sensul că sesizarea realului să poată genera o comparaţie cu norma. Această exigenţă determină excluderea din câmpul contabilizării a urmăririi anumitor aspecte ale gestiunii previzionale. Spre exemplu, ca regulă generală, bugetele de vânzare nu se înregistrează în contabilitate. Printr-un procedeu extracontabil se compară previziunile vânzărilor şi realizările. Totuşi, Consiliul Naţional al Contabilităţii (1991) a prevăzut posibilitatea de a elabora o contabilitate previzională. Recursul la baza de date tinde să ducă la o dezbatere perimată.

În schimb, majoritatea *normelor de eficienţă legate de procesele şi activităţile interne* întreprinderii fac de regulă obiectul unei analize contabile. Noi ne vom limita aici la această ultimă situaţie. În acest caz, planul contabil pe care întreprinderea l-a adoptat pentru contabilitatea de gestiune *trebuie să determine stadiile care, în procesul de tratare a datelor, vor declanşa comparaţii dintre norme şi constatări.* Ce criterii trebuie reţinute pentru această alegere?

1.3.2.1. Rapiditatea

În primul rând rapiditatea. O abatere nu are nici un interes dacă această constatare nu se referă la nici o acţiune posibilă: în acest caz, valoarea informaţiei este nulă, conform criteriilor lui Emery reamintite în capitolul 1. Trebuie organizată analiza costurilor constatate în sensul că această confruntare se face în costurile prestabilite din momentul când cele constatate sunt cunoscute cu o precizie suficientă.

> Exemple. Nu trebuie să aşteptăm ca un produs să fie vândut pentru a analiza materia primă pe care a consumat-o. Se poate pune întrebarea asupra unei eventuale *abateri de preţ* a acestei materii de la cumpărarea sa, sau de la recepţia facturii furnizorului dacă preţul nu este cunoscut mai devreme. Se poate verifica dacă *randamentele* sunt corecte la utilizarea materiei, fără să aştepte finisarea şi, mai puţin, vânzarea produsului.

Nu există un stadiu unic de sesizare a abaterilor în succesiunea logică a activităţilor întreprinderii. Aceasta constituie măsura declanşării achiziţiei

şi consumului de resurse, prin care intervine această sesizare.

1.3.2.2. Relaţia cu o responsabilitate

O abatere nu are valoare decât dacă alertează o persoană capabilă să reacţioneze. Structura sistemului de analiză a abaterilor trebuie să corespundă astfel structurii centrelor de responsabilitate. Dean, celebru teoretician şi practician, scria după 1937: „Pentru a fi controlabilă, o abatere trebuie să poată fi redusă şi mijloacele acestei reduceri trebuie să fie de resortul cadrului responsabil al abaterii." El preconiza să ia abaterea – tip ca interval de toleranţă: „Există două şanse din trei pentru ca abaterea observată într-o perioadă contabilă dată să nu depăşească 18%. Abateri superioare acestei cifre solicită desigur o examinare."

1.3.2.3. Claritatea cauzelor

O abatere prin care sunt dificil de identificat cauzele nu mai este utilizabilă. Modelul de urmat trebuie să fie coerent cu modelul de previziune: el trebuie să aibă minimum tot *atâtea abateri testate câte norme fixate există*. Bineînţeles că anumite norme pot duce la urmărirea din afară a sistemului contabil.

O abatere care nu exprimă o anomalie importantă, în mod obligatoriu recurentă, nu este interesantă. Abaterile foarte fine pot scoate în evidenţă decizii de mic interes pentru conducere, fiind simple elemente reziduale. Dormagen (1990) situează problema evocând experienţa sa într-un grup american din pneumatică: „Eu am avut două opţiuni. [...] În primul rând, calcularea abaterilor asupra cumpărărilor nu materie cu materie, ci pe categorie de materii. Spre exemplu, în domeniul pneurilor, cauciucul sintetic, ţesăturile. Aşa cum s-a prevăzut, numărul calculelor s-a diminuat mult, anomaliile accidentale (comenzi de urgenţă...) erau puţin semnificative în raport cu totalul. Abaterile erau justificate în legătură cu cumpărătorii, în raport cu evoluţia generală a pieţelor şi prin modificările de preţ semnificative ale oricărei materii specifice. În definitiv, analiza abaterilor se va dovedi mai facilă, mai pertinentă arătând interesul unui demers global faţă de unul detaliat."

Un grad de detaliu minim constă în a distinge abaterile de preţ şi pe cele de volum. Dar practica (NACA, 1952) merge adesea mai departe în detaliu; se instalează sisteme care controlează o multitudine de abateri. Această tendinţă intrinsecă la complicare constituie principala piedică a contabilităţilor în costuri prestabilite.

Exemplu. Presupunem că analizăm cifra de afaceri printr-o abatere de preţ privind volumul vândut. Această informaţie prezintă interes doar dacă este posibil să acţioneze asupra volumului independent de o acţiune asupra preţului. Dacă orice creştere de 5% a vânzărilor presupune o reducere de 2% a preţului de vânzare, analiza separată a preţului şi volumului nu mai are pertinenţă pentru acţiune dacă nu ţine seama de această legătură.

Metoda costurilor prestabilite este greoaie în concepţie şi sesizare. În *concepţie,* deoarece nu furnizează utilizatorului decât abateri pe care le-a prevăzut prin cercetare: dacă nu este prevăzut nici un comportament contabil la înregistrarea abaterii pentru orele de absenţă pentru formare, informaţia elementară nu este sesizată, fiind astfel pierdută. În *sesizare:* dacă detaliile căutate sunt numeroase, trebuie ca procesul de sesizare a datelor să ventileze elemente între diferitele conturi utilizate.

Exemplu. Presupunem că întreprinderea doreşte să cunoască costul abaterii dintre orele de prezenţă şi orele de lucru efectiv, analizând între: ieşiri, vizita medicală, reuniuni sindicale, cazuri de forţă majoră, accidente de maşini, aşteptarea medie de impozit; aşteptarea de materiale, reglaje, curăţenie. Sesizarea unor astfel de elemente presupune o organizare administrativă considerabilă în „înscrisuri" de diverse tipuri, care permit urmărirea operaţiilor generatoare de abateri. Ne aflăm atunci în universul controlului de gestiune în sensul clasic: control – verificare.

Poate părea incorectă sublinierea că o abatere nu poate fi detectată decât acolo unde este posibilă compararea normei cu realul. Trebuie totuşi să insistăm. În multe cazuri, fixarea unei norme este posibilă, dar urmărirea realului nu este de acum încolo de acelaşi grad de detaliu în lipsa unei sesizări simple şi automate.

Exemplu. Presupunem că avem o afacere la un complex de restaurante pe un site unic şi organizat în jurul bucătăriei centrale care prepară platouri (farfurii) cu mâncare. În general este posibil să definim standarde pentru aceste platouri cu consumuri de materii, eventual timp de pregătire. Dispunem atunci de costuri standard propuse pentru aceste platouri. În schimb, sesizarea costurilor reale, este aproape imposibilă; este în afara chestiunii măsurarea consumurilor şi timpilor reali pe platou servit.

Nu se poate proceda decât la comparaţii globale: compararea consumurilor şi costurilor standard calculabile pornind, spre exemplu, de la facturile clienţilor cu consumurile globale. Aceasta permite reperarea abaterilor dintre consumurile teoretice pe categorie de aprovizionare şi consumurile reale şi nu prin cunoaşterea cauzelor; ce tipuri de platouri le explică? Ce restaurante, printre cele care sunt servite de bucătărie? În fapt, nu se poate recunoaşte existenţa sursei unei anomalii. *Se dispune de un simplu instrument, un mecanism de alertă şi nu de un sistem de informaţii care înregistrează diagnosticul aşa cum se ambiţionează să o facă sistemele de standarde.*

Aceasta nu înseamnă că recurgerea la costurile prestabilite în acest caz este inutilă. Pe de o parte, alerta rămâne utilă, chiar dacă solicită un complement de analiză. Pe de altă parte, costurile prestabilite permit stabilirea conturilor de exploatare „teoretice" pe restaurant,

calculând costurile standard solicitate de cifra de afaceri realizată pentru care se cunoaşte descompunerea în platouri (farfurii) ele însele analizabile prin consumuri şi timpi teoretici. Această informaţie permite conducătorilor să ştie dacă prin împiedicarea unei depăşiri a costurilor, acel restaurant este profitabil. Aici, în consecinţă, standardele nu servesc conducerii, ci mai curând finalizării: examinând conturile astfel constituite direcţia poate avea în vedere mărirea, reducerea sau chiar închiderea şi formarea.

Dincolo de aceste aspecte tehnice, se derulează exploatarea abaterilor colectate de sistemul contabil organizat de întreprindere. Urmărirea lor trebuie să acţioneze asupra deciziilor corective, deoarece este vorba de lupta împotriva recurenţei abaterilor sau de necesitatea organizării pentru limitarea consecinţelor nefaste ale acestora.

1.4. Funcţionarea

Vom ilustra funcţionarea contabilităţii în costuri prestabilite în două cazuri: mai întâi acela al cheltuielilor variabile, apoi în cel al cheltuielilor mixte.

1.4.1. Cazul cheltuielilor variabile

1.4.1.1. Cazul cheltuielilor variabile nestocabile

Cazul cel mai simplu este acela al resurselor pentru care cumpărarea este concomitentă consumului (unele fluide, spre exemplu). Metodologia prezentată se poate generaliza şi aplica oricărei activităţi sau entităţi dotate cu unităţi de lucru care nu consumă decât cheltuieli variabile de repartizat. În ipoteza cea mai simplă, valoarea consumată este produsul a doi parametri, preţul şi cantitatea, ceea ce logic trebuie să genereze drept urmare două abateri:

Exemplu. Consumul de fluid prevăzut este de 3 m³ pe ora de funcţionare a instalaţiilor, pentru un preţ prestabilit de 500 € m³. Timpul de funcţionare real a fost de 150 ore, consumul a fost de 480 m³ la un cost de 244 800 €, respectiv 510 € pe m³.

La alegere, se poate reprezenta această problemă prin graficul 7.1.a. sau 7.1.b.

Graficul 7.1. a determinat apariţia a două abateri „pure" şi una mixtă.

Într-adevăr:

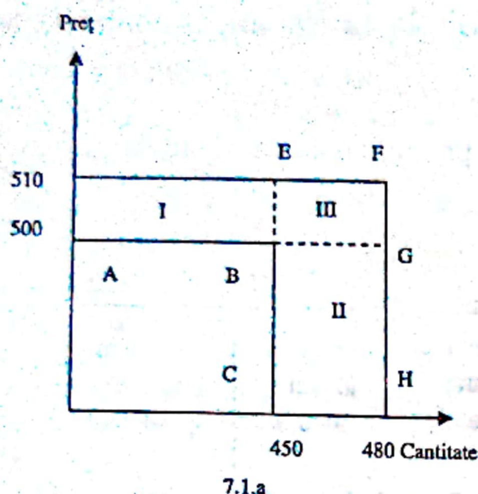
- zona I arată cât ar fi costat depăşirea preţului dacă prin acel consum erau respectate normele, fie 10 € la 450 m³, un total de 4 500 €;

- zona II arată că, dacă prețul de cumpărare prevăzut era respectat, depășirea consumului ar fi costat 30 m³ la 500 €, respectiv 15 000 €;

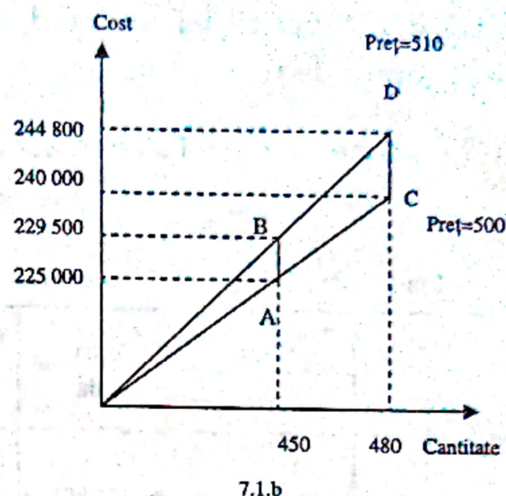
- zona III arată impactul conjunct a două depășiri, respectiv 300 €.

În total, abaterea este de 19 800 € (244 800 € – 225 000 €). Pentru a reveni la analiza celor două abateri, trebuie regrupată zona III fie cu I, fie cu II.

Graficul 7.1. – Abaterile privind cheltuielile variabile



7.1.a



7.1.b

Graficul 7.1.b. arată două „căi" pentru corelarea normei (punctul A) cu realul (punctul D):

- parcursul ABD face să reiasă o abatere de preț AB de 4 500 € (229 500 € – 225 000 €), respectiv abaterea dintre prețul real și prețul prestabilit la cantitatea normală. Aceasta corespunde zonei I a graficului 7.1.a. Abaterea de consum este reprezentată prin vectorul BD și se ridică la 15 300 € (244 800 € – 229 500 €). Aceasta corespunde reuniunii dintre zonele II și III ale graficului 7.1.a.;

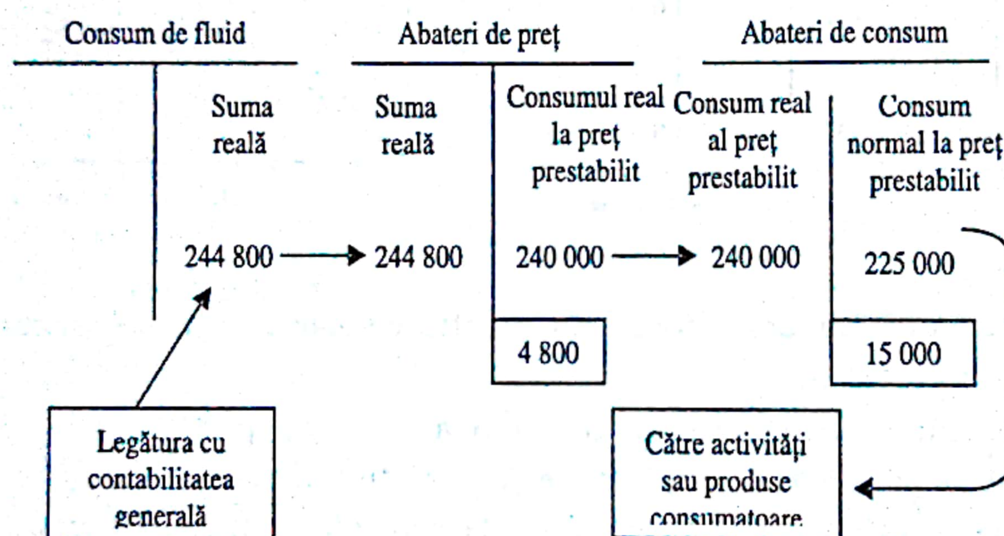
- parcursul ACD determină apariția unei abateri de consum AC de 15 000 € (240 000 € – 225 000 €), ceea ce corespunde zonei II a graficului 7.1.a. Abaterea de preț este simbolizată prin vectorul CD, pentru o sumă de 4 800 € (244 800 € – 240 000 €). Acest total nu este altul decât suma valorilor aferente zonelor I și III ale graficului 7.1.a.

Care este cea mai bună analiză? Nici una nu este intrinsec mai logică decât cealaltă. Aceasta conform unui alt criteriu stabilit pentru alegere: acela al pertinenței sistemului de sesizare care va fi menit să capteze abaterile reținute. Am evocat mai sus două aspecte majore de care depinde calitatea sa: rapiditatea, legătura cu un ansamblu de responsabilități.

Deoarece ne aflăm în prezența unui consum fără stocare, noțiunea de rapiditate a sesizării abaterii de preț nu are impactul pe care îl va avea exemplul care va urma(în exemplul 1.4.1.2.). În schimb nu este de dorit să se determine consumurile de fluid pentru care nu se negociază prețul. O abatere în acest caz este legată de prețul acestui fluid. În consecință, este preferabilă evaluarea abaterilor de consum la prețul prestabilit. Se va alege astfel parcursul, prin regruparea zonelor I și III. Sistemul contabil care permite sesizarea acestor fluxuri și filtrarea abaterilor, este descris prin intermediul schemei 7.1.

La finele perioadei, în mod obişnuit la finele lunii, abaterile sunt virate la contul de rezultat lunar.

Schema 7.1. – Filtrarea abaterilor privind costurile variabile



1.4.1.2. Cazul cheltuielilor variabile legate de resursele stocabile

Vom lua exemplul clasic al materiilor prime, presupunând că ele sunt stocate înaintea consumului.

Presupunem că întreprinderea a determinat un standard de preț de cumpărare și un standard de consum pe unitatea produsă. Ea a fixat două norme și trebuie să testeze existența eventuală a două abateri. Abaterea de preț poate fi sesizată de la cumpărare. Abaterea de consum (randamentul materiei) nu poate fi observată decât în stadiul de consum al materiei.

Pentru a calcula abaterea de preț, este suficient să comparăm suma facturată (preț real, cantitate cumpărată) cu suma care ar fi trebuit să fie facturată după ipoteza prețului prestabilit (preț standard, cantitate

cumpărată). Abaterea prețului de cumpărare va fi astfel:

(preț real – preț standard) x cantitate cumpărată

> Exemplu. Prețul standard este de 10 € pe kg și se cumpără 1000 kg la prețul real de 12 €. Abaterea de preț este deci de: (12-10) x 1000 = 2000 €.

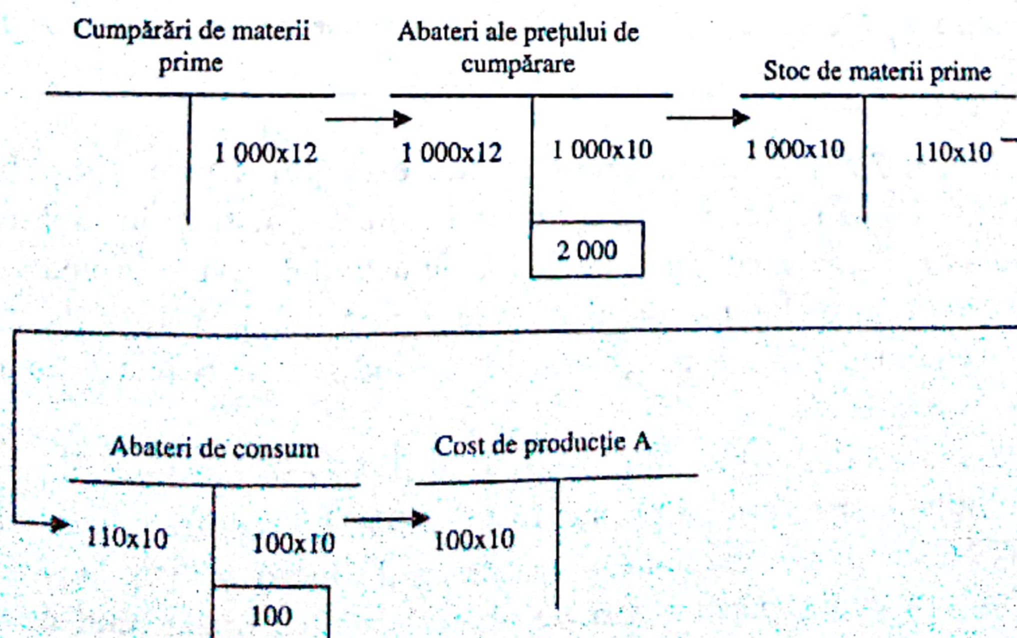
Materiile intră astfel în stoc la prețul standard care va fi singurul utilizat, ca urmare a tratamentului contabil. Atunci când aceste materii sunt consumate sau la ieșirea din stoc, se compară cantitatea consumată cu cantitatea standard care ar fi trebuit consumată pentru producția fabricată efectiv. Abaterea de randament, numită și de consum, este:

(cantitate reală – cantitate standard) x preț standard

> Exemplu. Se produc 20 unități din produsul A pentru care se consumă 110 kg materie primă. Consumul standard unitar este de 5 kg pe unitate produsă. Abaterea de consum este de: (110 – 20,5) x 10 = 100 €.

Se poate descrie (schema 7.2.) procesul de control al fluxurilor în așa fel încât contabilitatea de gestiune să se organizeze pentru obținerea automată prin soldul periodic al conturilor, a abaterilor astfel definite. Costul produsului A apare astfel în standard.

Schema 7.2. – Controlul abaterilor privind costurile variabile cu stocaj intermediar



Se remarcă faptul că abaterea de preţ priveşte volumele cumpărate în timp ce abaterea de consum se referă la volumele consumate. Este deci lipsită de sens reintegrarea acestor abateri în consumurile standard în vederea determinării costului real al materiilor prime ale produsului.

Exemplu. Costul standard al materiilor de producţie al celor 20 de unităţi A este 2000. Se adaugă aici că abaterile de preţ (2000) şi de randament (100) nu generează costul real al celor 20 A privind materiile prime, deoarece abaterea de preţ se referă la o altă cantitate de materii decât cea care a servit la fabricaţia lui A.

1.4.2. Cazul cheltuielilor mixte

Atunci când se tratează un ansamblu de consumuri elementare, unele sunt variabile şi directe, altele sunt costuri de capacitate sau costuri variabile comune. Situaţia cea mai obişnuită apare când se analizează costul global al unei activităţi sau al unei entităţi dotate cu o unitate de lucru. Prezenţa costurilor de capacitate determină dependenţa costului unitar de nivelul de funcţionare la care este raportat. Cantitatea şi costul unitar fiind dependente unul de celălalt, nu mai este posibil să se procedeze la analiza din exemplul precedent. Vom prezenta din nou metodologia printr-un exemplu simplu.

Exemplu. Bugetul unui atelier care produce o activitate unică de uzinaj prevede intervenţia în fiecare lună asupra a 1 000 unităţi din produsul A şi 1 000 unităţi din produsul B. Unitatea de lucru este ora maşină. Produsul A ar trebui să solicite 0,4 ore pe unitatea produsă, produsul B, 0,75 ore. Atelierul ar trebui astfel să producă 150 ore maşină pe lună, consumate pentru A şi B respectiv la nivelul de 400 h şi 750 h.

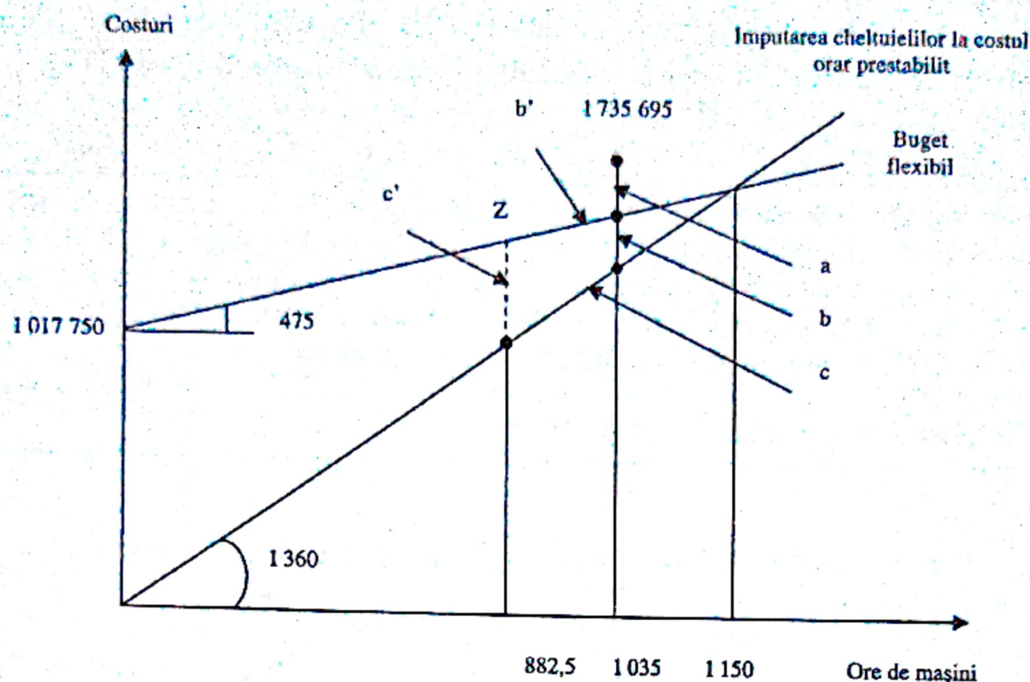
Pe această bază de funcţionare bugetul flexibil prevede că acele costuri de capacitate se vor ridica la 1 017 750 €, în timp ce cheltuielile variabile directe ar trebui să reprezinte 475 € pe oră.

Graficul 7.2. reprezintă datele acestui exemplu. Pentru simplificare, bugetul flexibil se reprezintă pe o dreaptă simplă, dar trebuie subliniat că acest buget evoluează conform tranşelor de activitate avute în vedere. Cu alte cuvinte, cheltuielile numite fixe nu ar fi fără îndoială 1 017 750 € dacă activitatea pentru care se pregăteşte întreprinderea ar fi fost estimată la 600 ore şi nu la 150 h.

Parametrii definiţi aici sunt în număr de patru: nivelul de activitate (1 150 h), timpii standard pe produs (0,4 h şi 0,75 h), costurile de capacitate (1 017 750 €), costurile variabile pe unitatea de lucru (475 €). Se definesc astfel, în mod logic, patru tipuri de abateri, pentru unele fiind necesară

dezvoltarea pe produs:

Graficul 7.2. – Abateri privind cheltuielile mixte



- o abatere datorată *nivelului de activitate* (prin compararea nivelului real cu cel prevăzut de 1 150 h);

- o abatere datorată *randamentelor* (prin comparația costurilor reale cu costurile de 1 017 750 €, în măsura în care nivelul real al activității va permite considerarea referinței de 1 017 750 €, încă pertinentă);

- o abatere privind *cheltuielile fixe* (prin compararea costurilor reale cu costurile de 1 017 750 €, în măsura în care nivelul real al activității va permite ca referința de 1 017 750 € să fie considerată pertinentă);

- o altă abatere privind *cheltuielile variabile* (pentru a apropia costul constatat de norma de 475 €).

Pentru ca aceste patru abateri să fie sesizate de contabilitatea de gestiune, trebuie ca cele patru norme care au fost fixate să „intre" în contabilitate. Pentru a imputa costurile produselor, trebuie determinat un cost standard al unității de lucru. Se procedează în modul următor pornind de la ipotezele bugetare.

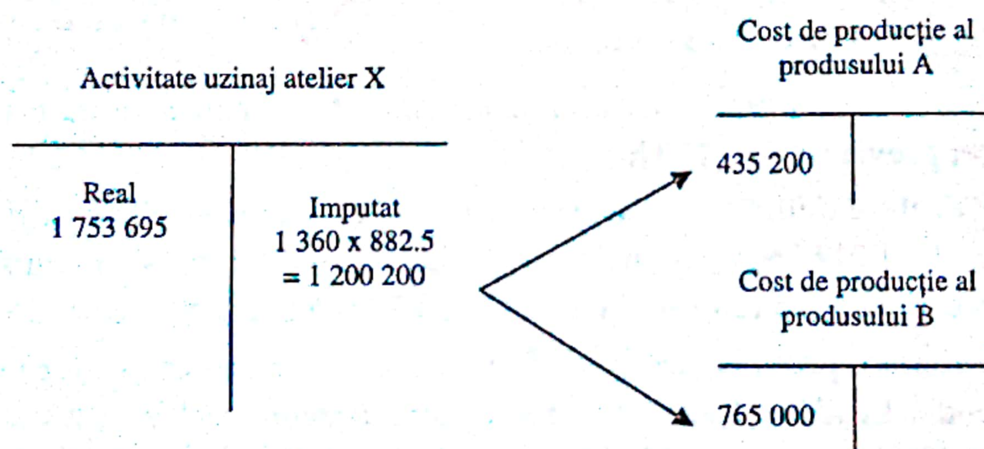
Pentru 1 150 h, costul total prevăzut este de 1 017 750 € și 475 € pe oră, ceea ce revine la un cost mediu orar complet:

$$475 + 1\,017\,750\text{ €}/1\,150 = 475 + 885 = 1\,360\text{ €}$$

Orele de uzinaj (graficul 7.2.) vor fi astfel evaluate la 1 360 €; orice imputare produselor sau oricărui alt destinatar eventual (spre exemplu, altor activități sau altor entități, dacă este vorba de cazul unei activități suport), va fi evaluată pe această bază. Dacă se doreşte menajarea posibilității de a analiza mai fin abaterile, trebuie păstrat în memorie conținutul complet al costului standard: partea variabilă de 475 € şi partea fixă de 885 €.

> Exemplu. Datele realizate sunt următoarele. Activitatea reală a trecut de la 800 A şi 750 B. Produsele A consumă în realitate 360 h, respectiv în medie 0,45 h pe unitate. Produsele B au solicitat 675 h, respectiv 0,90 pe unitate. Nivelul real al activității măsurat în unități de lucru a fost de 1 035 h. Costurile constatate în total au fost de 1 735 695 €: cheltuielile considerate costuri de capacitate în buget se ridică în realitate la 1 228 545 €, respectiv 1 187 € pe oră maşină efectuată, în timp ce cheltuielile variabile au fost de 507 150 €, respectiv 490 € pe oră.

Schema 7.3. – Controlul abaterilor privind cheltuielile mixte



Abaterea constatată în contabilitate reprezintă diferența dintre cheltuielile imputate activității (sau entității, după caz), (aici, 1 735 695 €, şi cheltuielile care părăsesc această activitate sau entitate pentru a putea fi imputate altor obiecte de calcul) aici produsele A şi B. Cum se doreşte identificarea tuturor cheltuielilor de uzinaj în acest stadiu, şi nu pe parcursul circuitului ulterior al produselor, acestea din urmă sunt considerate drept costuri cenzurate, respectiv timpii standard prevăzuți pentru ele, evaluați la ratele standard. Aici se procedează la imputare:

- produsului A: 1 360 x 800 x 0,4 = 435 200 €
- produsului B: 1 360 x 750 x 075 = 765 000 €

Totalul cheltuielilor de uzinaj imputate produselor este de 435 200 +

765 000 = 1 200 200 €. Abaterea care apare în conturi, după ce va fi programat un mecanism de funcționare a înregistrărilor contabile în scopul de a identifica în mod automat abaterile (schema 7.3.), de 1 795 695 – 1 200 200 = 535 495 €.

Se va remarca un cost real orar de 490 + 1 187 = 1 677 €, şi nu de 1 360 € cum s-a prevăzut. Dar comparația directă a acestor cifre nu are sens, deoarece, chiar dacă aceste costuri prevăzute ar fi fost respectate, faptul că activitatea ar fi necesitat 1 035 ore şi nu 1 150 ore prevăzute ar fi fost suficiente pentru a modifica automat costul orar. În aceste condiții, trebuie efectuată o analiză mai complexă decât cea de mai sus, pentru costurile variabile directe. Analiza preconizată de PCG 1982 prevedea trei abateri:

- o abatere privind costurile sau cheltuielile numită abatere de buget;
- o abatere privind activitatea sau nivelul de activitate;
- o abatere de randament.

1.4.2.1. *Abaterea privind costurile, sau abaterea de buget,* reprezintă diferența dintre costul real total şi bugetul ajustat la nivelul de activitate (măsurat în unități de lucru) realizată. Nivelul respectiv corespunde abaterii (a) din graficul 7.2. Dacă se notează:

v costul variabil unitar (v_P costul prestabilit, v_R nivelul real);

n nivelul activității în unități de lucru (n_P nivelul prevăzut, n_R nivelul real);

F costurile de capacitate (F_P nivelul lor prevăzut, F_R nivelul real);

Abaterea privind costurile se scrie:

$$E_C = (v_R \times n_R + F_R) - (v_p \times n_R + F_p)$$

Aplicăm acest calcul la exemplu. Aici abaterea de costuri este:

1 735 695 – (475 x 1 035 + 1 017 750) = 1 735 695 – 1 509 375 = 226 320 €

Ar fi posibilă continuarea operațiunii prin descompunerea într-o abatere privind costurile variabile şi o abatere privind costurile de capacitate, reclasarea lor negenerând nici o dificultate dacă aceste costuri corespund posturilor contabile identificate. Aici:

- abaterea privind costurile variabile este:

507 150 – (475 x 1 035) – 15 525 €;

- abaterea privind costurile de capacitate este:

1 228 545 – 1 017 750 = 210 795 €.

1.4.2.2. *Abaterea privind activitatea* reprezintă costul subactivităţii (respectiv de supraactivitate) al imputării raţionale. Ea se poate calcula prin retratarea costului bugetat pentru nivelul de activitate (în unităţi de lucru) realizat prin deducerea evaluării nivelului real al costului standard al unităţii de lucru. Această abatere este abaterea b a graficului 7.2.

Păstrând simbolurile precedente, abaterea privind activitatea se scrie:

$$E_A = (v_p x\, n_R + F_p) - \underbrace{\left(v_p + \frac{F_p}{n_p}\right)} \cdot n_R = F_p\left(\frac{n_p - n_R}{n_p}\right)$$

Cost standard al
unităţii de lucru

Se observă că această abatere reprezintă costurile fixe „neabsorbite" (sau „supraabsorbite"), conform expresiei lui Gantt, atunci când ea este inferioară (sau superioară) normei.

Aplicăm acest calcul la exemplu. Aici costul standard al orei maşină este 1360 €. La activitatea reală de 1035 ore, se procedează la imputarea:

1 035 x 1 360 = 1 407 600 €

Abaterea de activitate este:

1 509 375 – 1 407 600 = 101 775 €

Se remarcă o activitate reală de 1 035 ore, respectiv un coeficient de 90% al previziunii. Abaterea de activitate de 10% se traduce deci printr-o sumă a costurilor fixe bugetate, ceea ce reprezintă:

0,10 x 1 017 750 = 101 775 €.

1.4.2.3. A treia abatere este una de randament

Ea pune în evidenţă abaterea dintre randamentul prestabilit şi cel real, şi o evaluare la costul standard al unităţii de lucru – foarte logic, deoarece este singurul cost unitar recunoscut în această metodă.

Se calculează randamentul repartizând costul standard al activităţii

reale şi deducând suma imputată produselor, respectiv valoarea producţiei reale, conform normelor. Această sumă corespunde evaluării la cost standard a unităţilor de lucru care, conform normelor, erau just necesare pentru realizarea producţiei constatate. Abaterea se scrie notând n_{PR} nivelul de activitate prestabilit pentru producţia reală:

$$E_R = \left(v_p + \frac{F_p}{n_p}\right) \cdot n_R - \left(v_p + \frac{F_p}{n_p}\right) \cdot n_{PR} = \left(v_p + \frac{F_p}{n_p}\right)(n_R - n_{PR})$$

Se observă că aceasta înseamnă evaluarea abaterii de randament la costul unitar prestabilit.

Aici, producţia reală de 800 A şi 750 B ar fi trebuit, conform standardelor, să fie efectuată în:

(800 x 0,4) + (750 x 0,75) = 320 + 562,5 = 882,5 ore în timp ce ea a solicitat 1035 ore (abaterea de 152,5 h). Abaterea de activitate este:

(1 035 x 1 360) – (882,5 x 1 360) = 1 360 x 152,5 = 207 400 €

Este abaterea *c* a graficului 7.2.

Regăsim şi abaterea globală, suma celor trei abateri elementare:

E = EC + EA + ER = 535495 = 226 320 + 101 775 + 207 400

Toată această analiză este automatizată dacă se programează înregistrările contabile din schema 7.4. care sintetizează procedura solicitată. Contrar a ceea ce scriu unii specialişti, calculul manual al abaterilor într-un tablou nu este o practică profesională realistă.

Această analiză nu este decât una din soluţiile posibile. Se poate prefera evaluarea abaterii de randament numai la costul variabil al unităţii de lucru, şi nu la costul standard complet: acesta din urmă arată costul abaterii de randament într-o perspectivă pe termen lung, în timp ce valorizarea diferenţei de randament la cost variabil constituie o indicaţie a costului suportat pe termen scurt, deoarece, în afara unui caz specific, sunt afectate numai cheltuielile variabile în general printr-o variaţie de randament.

Această soluţie ar conduce la repartizarea asupra abaterii de activitate a cheltuielilor fixe care nu ar mai fi încorporate în abaterea de randament (parcursul ab'c' al graficului 7.2.). Vom avea atunci:

Abaterea de cost $E_C = (v_R \times n_R + F_R) - (v_p \times n_R + F_p)$

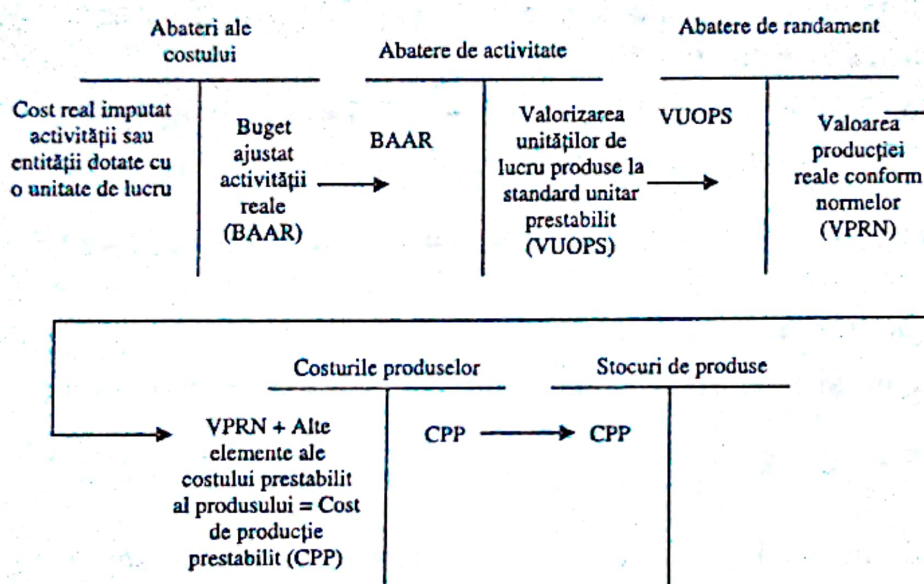
Abaterea de randament

$$E_R = \left(v_p \cdot n_R + F_p\right) - \left(v_p \cdot n_{PR} + F_p\right) = v_p \cdot \left(n_R - n_{PR}\right)$$

Abaterea de activitate

$$E_A = \left(v_p \cdot n_{PR} + F_p\right) - \left(v_p + \frac{F_p}{n_p}\right) \cdot n_{PR} = F_p \cdot \left(\frac{n_p - n_{PR}}{n_p}\right)$$

Schema 7.4. – Controlul abaterilor elementare privind cheltuielile mixte



Dacă se aplică acest demers la exemplul de mai sus obținem cifrele din tabelul 7.1.

Tabelul 7.1. – O altă analiză a abaterii cheltuielilor mixte

	Costuri constatate	Buget ajustat la orele reale	Buget ajustat la orele standard pentru producția reală	Cost standard al producției reale
Sume	1 735 695	1 509 375	1 436 937,5	1 200 200
Abatere de cheltuieli	226 320			
Abatere de randament		72437,5		
Abatere de activitate			236 737,5	

Miza unei astfel de analize nu este intelectuală. Abaterile sunt

identificate în scopul de a atrage atenția managerilor asupra cauzelor de derivă de la cursul firesc şi ele sunt suportate de cei care sunt presupuşi a fi responsabili deoarece le pot influența (evita). *O analiză a abaterilor se apreciază după pertinența sa pentru diagnostic şi prin calitatea comportamentelor pe care le declanşează, alocând aceste abateri responsabililor.* Aceste două criterii presupun ca abaterile să fie independente unele de altele. În caz contrar, analiza cauzelor este incorectă şi punerea în discuție a responsabilităților este iluzorie. Regăsim aici una din principalele ipoteze pe care se bazează controlul de gestiune clasic: aceea a delimitării responsabilităților.

În mod obişnuit, se consideră că atelierul nu este responsabil de abaterea de activitate, deoarece acesta nu-şi stăpâneşte propria cerere[1]. S-a stabilit neutralizarea abaterilor generate de programul de activitate impus atelierului respectiv, abateri pe care le-ar fi implicat dacă atelierul ar fi respectat standardele prevăzute pentru acest produs. Aceasta conduce la neutralizarea abaterii c' (grafic 7.2.) şi nu abaterea b, cum prevedea PCG 1982. Evident, metoda PCG penalizează randamentele nesatisfăcătoare (b este inferior lui c') şi le favorizează pe cele bune (atunci când b este superior lui c'), dar nu acesta este scopul vizat deoarece o abatere de randament este urmărită distinct. Şi se observă că responsabilitățile externe atelierului sunt cu atât mai puțin puse în discuție cu cât randamentul atelierului este mai slab (abaterea b este cu atât mai redusă), ceea ce este absurd.

Responsabilitatea unui atelier în privința abaterii de cheltuieli (a) este discutabilă, ea depinde de capacitatea sa de a stăpâni costurile care sunt constatate în el: aceasta este fără îndoială uneori foarte slabă. Oricum ar fi, această abatere nu reprezintă diferența dintre cele două metode comparate.

Abaterea de randament este tipic a responsabilității atelierului. Care este evaluarea sa pertinentă? Se vede bine că ceea ce se cere atelierului pentru activitatea respectivă este (graficul 7.2.) să fie în punctul Z, adică să efectueze producția solicitată prin respectarea normelor de timp şi de costuri. Acestui punct îi corespunde un cost de 1 436 937,5 € (1 017 750 cost de capacitate şi 882,5 ore la 475 €). Abaterea cu costul constatat este de 298 757,5 €, suma regăsită obținând abaterea c' (236 737 €) din cadrul abaterii totale (535 495 €). În schimb, neutralizarea abaterii b (101 775 €) conduce la atribuirea unei abateri de gestiune de 433 720 € (535 495 – 101 775) a atelierului sau, dacă se preferă, considerarea că el ar fi trebuit să

[1] Garner (1954, p. 225) reaminteşte că, după 1909: „anumiți consultanți se opuneau lui Church pentru a afirma că acel cost al subactivității nu era indicator de eficiență al uzinei, ci de eficacitate a departamentului comercial."

realizeze 882,5 ore la cost de 1 301 975 €, inferior bugetului său flexibil. Analiza propusă de PCG 1982 nu prezintă coerența necesară unui bun sistem de control de gestiune.

Notăm că dacă abaterea de activitate este integrată în cadrul celor care măsoară performanța atelierului, acesta este evident încurajat să producă pe stoc, deoarece nivelul de activitate crescut reduce această abatere. Se pare că această inconsecvență naivă a contribuit în America de Nord la discreditarea tehnicilor contabile de conducere.

Pentru a conchide asupra mecanismelor, trebuie subliniat că abaterile descoperite în cursul perioadei sunt virate la finele perioadei, în contul de rezultat. Schematic, acesta este construit pe o articulație așa cum este prezentată în tabelul 7.2. Subliniem că vânzările unei perioade suportă fără retratare totalitatea abaterilor relative la costurile angajate în cursul perioadei, simple cumpărări înregistrate, chiar dacă aceste diferențe nu sunt relative la resursele consumate în scopul contabilizării vânzărilor. Spre exemplu, abaterile prețului de cumpărare al materiilor prime cumpărate în octombrie, dar neconsumate înainte de noiembrie, afectează vânzările din octombrie. Trebuie să conchidem că o astfel de prezentare nu respectă principiul contabil al conectării cheltuielilor cu veniturile. În consecință, rezultatul calculat nu este acceptabil. Dar scopul metodei costurilor prestabilite așa cum a fost prezentat aici nu este de a calcula un rezultat contabil periodic.

Tabelul 7.2. – Un cont de rezultat conform costurilor prestabilite

	Produs A	**Produs B**	**Total**
Vânzări	100 000	180 000	280 000
- Cost standard al produselor vândute	60 000	130 000	190 000
= Marja privind costurile standard	40 000	50 000	90 000
- Alte costuri imputabile produselor	12 000	19 000	31 000
= Marja înainte de abateri	28 000	31 000	59 000
± Abateri imputabile produselor	3 500	6 450	9 950
= Marja privind costurile afectabile	24 500	24 550	49 050
± Abateri comune			8 500
- Costuri comune			25 800
= Rezultat			14 750

2. În căutarea altor modalități de conducere (pilotaj)

Sistemele de contabilitate în costuri prestabilite sunt în principal un instrument de *raportare* financiară: ele permit ierarhiei să evalueze consecințele financiare ale abaterilor de la norme și incită responsabilii

astfel supravegheați să respecte normele pe care le au în sarcină. Contabilitatea în costuri prestabilite este astfel un instrument al unui *control ierarhic al avansării spre un rezultat*, într-un mediu puțin descentralizat: originea tayloriană a sistemului în chestiune demonstrează adevărata natură a acestuia. În acest caz, se presupune că performanța constă în aplicarea unei norme stabile. Noțiunea de normă stabilă pune probleme în anumite medii de producție. Chestiunea de a ști dacă este eficient de urmărit mobilizarea operatorilor prin respectarea unei norme face și obiectul contestațiilor. Pentru a conchide, vom observa deosebirea dintre orizontul strategic și cel pe termen scurt.

2.1. Problema pertinenței tehnice a metodei costurilor prestabilite

2.1.1. Ipotezele fundamentale ale unei gestiuni în costuri standard

Normalizarea costurilor activităților se bazează pe aceea a *gamelor operatorii și nomenclaturilor.*

Gamele operatorii descriu sarcinile succesive și timpii necesari pentru aceste sarcini, numiți timpi *alocați.* Ele arată pentru fiecare operație postul de cheltuială utilizat, respectiv tipul de *post de lucru* capabil să efectueze sarcina. Timpii alocați sunt descompuși în multiple componente cum ar fi elementele următoare:

- timpul operatoriu, ce corespunde sarcinii de fabricație propriu-zise;

- timpul preparatoriu, pentru pregătirea postului de lucru (instalarea instrumentului sau a mașinii, reglajul acestora); la acesta se adaugă alți timpi necreatori de valoare;

- timpul preparatoriu corespunde așteptării de piese care împiedică funcționarea postului de cheltuieli;

- timpul postoperatoriu este considerat timp de tranzit spre alte posturi de cheltuieli;

- timpul de așteptare sau de constituire de loturi corespunde timpului mediu de stocare a unei piese de la baza mașinii, adesea pentru a dispune de volumul lotului de tratat.

Nomenclaturile reprezintă compoziția în materii prime și furnituri de articole fabricate, secvența urmată de consumuri și încorporări. Ea stipulează proporțiile deșeurilor și rebuturilor, ceea ce permite cunoașterea

consumului necesar pentru volumul dat de piese declarate bune.

Definiția costurilor prestabilite presupune o standardizare a sarcinilor elementare. Spre exemplu, timpul de pregătire a producției unui articol depinde de articolul trecut înaintea lui în posturile de cheltuieli, care va impune spre exemplu timpii de reglaj, de punere sub presiune, de ridicare la temperaturi diferite. Trebuie astfel acceptată ipoteza unei secvențe medii de succesiuni de produse asupra unui post de cheltuieli, apoi adoptarea acestei norme punct cu punct. Timpul pregătitor este independent de seria de fabricat, definindu-se dimensiunea normală a unei serii pentru a putea fi normalizată. Un astfel de mediu este cu atât mai necesar definirii standardelor prin care evoluează gamele aplicate unui produs de-a lungul conceperii şi diversele sale faze care precedă industrializarea.

Pentru o perioadă dată de fabricație, spre exemplu, într-un context bugetar anual, complexitatea datelor elementare şi condițiile lor de validitate conduc în general la a distinge diferite tipuri de game operatorii:

- gama standard, ce corespunde obiectivului anual mediu al atelierelor, sau în condițiile de fabricație care vor prevala în anul respectiv;

- gama ajustată, care ține seama de condițiile specifice;

- gama de înlocuire, care este folosită atunci când condițiile obligă la revederea momentană a normelor: înlocuirea unei aprovizionări prin alta, indisponibilitatea unui post de cheltuieli.

Gama de utilizat care serveşte calculul abaterilor trebuie să fie în mod evident în vigoare pentru ordinele de fabricație.

Sesizarea datelor realizate trebuie să facă apel la aceleaşi categorii ca şi standardele pentru o analiză coerentă a abaterilor (atât standardele, cât şi abaterile), ceea ce solicită cunoaşterea pentru fiecare ordin de fabricație şi pentru fiecare operație pe care o generează, a timpilor de reglaj, operatorii, postoperatorii de aşteptare etc. Această urmărire, evident foarte dificilă nu poate fi avută în vedere decât dacă standardele sunt fiabile.

2.1.2. Factorii care contrazic aceste ipoteze

Este necesară în primul rând eliminarea falselor dezbateri. Am subliniat mai sus care este adevăratul loc al contabilității în costuri prestabilite în cadrul procesului de control de gestiune. Se pare totuşi că nu se pot aduce critici *periodicității*, cel puțin prin comparația cu timpul ciclului articolelor care urmează. Mai lent decât acesta, ea contribuie la sintetizare, nu pentru a servi operatorului.

Chestiunea majoră se referă la probabilitatea de a dispune de standarde robuste. Aceasta presupune mai întâi ca standardul să fie o referință *stabilă* pe o perioadă pentru care el este definit. Dacă el reprezintă doar o *medie* de realizat pe această perioadă, realul aşteptat la *finele* perioadei de referință, pentru a şti dacă obiectivele sunt realizate în medie. Pentru a evita această situație, trebuie ca evoluția aşteptată în jurul standardului să fie mică sau bine identificată, ceea ce presupune să fi fost o afacere de produse şi procese în *faza de maturitate* tehnologică pentru ca fenomenele de *ucenicie* (experiență, învățare) mai ales să nu-şi facă simțite efecte importante sau să fie bine cunoscute şi astfel previzibile. Această situație nu mai este verificată în întreprinderile care se confruntă cu o concurență în care performanța depinde de reactivitate, în care ciclul de viață al produselor se micşorează şi în care trebuie să fii capabil să determini rapid diminuarea costurilor.

Exemplu. O anchetă a CIMA britanică la zece întreprinderi de electronică (Innes şi Mitchell, 1989, p.7) a scos în evidență o listă elocventă de factori de diminuare a costurilor standard:

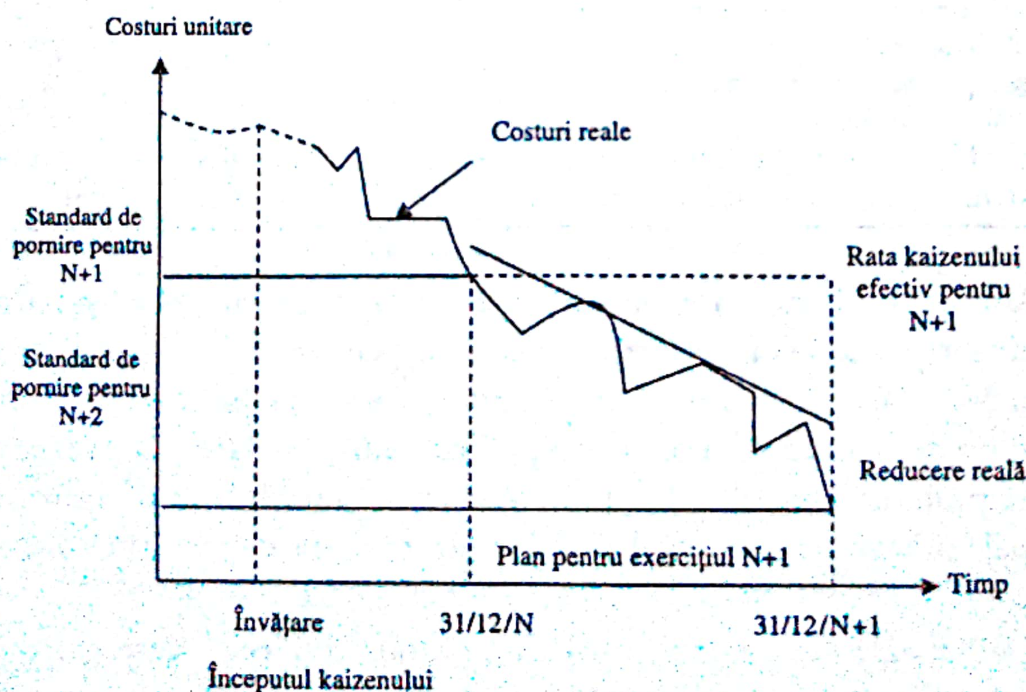
- schimbarea rapidă a concepției produselor;
- schimbarea rapidă a tehnologiei;
- scurtarea ciclului de viață al produsului, redus la 2 ani sau mai puțin;
- extinderea gamelor;
- multiplicarea loturilor fabricate pe baza specificațiilor clienților;
- modificarea rapidă a prețului materiilor prime;
- efecte de experiență importante pentru noile produse;
- variația taxelor vamale şi a ratelor de schimb;
- probleme de întârziere în elaborarea de rapoarte;
- probleme de înțelegere din partea managerilor în special a abaterilor privind costurile indirecte.

Unii autori inspirându-se din kaizen-ul japonez (procesul de reducere a costurilor produselor existente), pledează pentru o revizuire continuă a standardelor. Dar se pare că în industria automobilului în Japonia s-a instalat un demers care ignoră conceptul costului standard aşa cum se arată în exemplul lui Daihatsu conform căruia standardele sunt utilizate în principal în scopurile contabilității financiare, ceea ce confirmă anchetele japoneze (Monden, 1989; Sakurai şi Huang, 1989; Sakurai, 1990).

Daihatsu concepe kaizen-ul drept unul din cele şase valențe ale procesului anual de planificare (el însuşi aferent unui plan pe cinci ani), care comportă de altfel dispozitive clasice: 1) plan care defineşte vânzările, costurile variabile, marjele, 2) plan de aprovizionări cu materii prime şi piese, 3) plan de raționalizare a uzinei şi de reduceri prevăzute de costuri

variabile (parte esențială a kaizenului), 4) plan de utilizare a mâinii de lucru, 5) plan de investiții, 6) plan de costuri de capacitate a uzinei și cheltuieli generale (publicitate dezvoltare, mentenanță). Ca și Toyota (Monden și Hamada, 1991; Monden și Lee, 1993; Tanaka, 1994), acționarul său Daihatsu practică direct costingul în uzinele sale, pentru a motiva operatorii la reducerea costurilor la care se angajează. Standardul anului viitor este costul realizat la finele anului precedent. El permite calcularea prin extrapolare, pe baza obiectivelor de vânzare, a marjei bugetate (plan 1). Planul (2) și (3) determină reducerea așteptată a costurilor variabile (rata de kaizen, grafic 7.3.), celelalte trei planuri definesc costurile fixe prevăzute și se ajunge astfel la calculul profitului bugetat. Se va vedea că mâna de lucru este tratată drept cost fix, ceea ce nu înseamnă că acest kaizen nu se referă și la aceasta. Obiectivele lunare de reducere a costurilor sunt în mod obișnuit cele 12 obiective anuale. Kaizenul nu este practicat decât după o perioadă de obișnuință, atunci când este lansat un nou model în producție; este perioada apreciată, necesară și suficientă pentru ca un proces de învățare să se deruleze și să aibă efecte. Kaizenul începe atunci când curba costului unitar atinge asimptota.

Graficul 7.3. – Kaizenul



Kaizenul nu înlocuiește principiul costurilor standard (pentru acest motiv, termenul de „țintă" îl înlocuiește pe cel de standard). Urmărirea și

analiza abaterilor se face prin aplicarea unei tabele de conversie într-o producție de referință.

> Exemplu. Monden și Lee (art.citat) prezintă exemplul următor. Sunt fabricate conform datelor din tabelul 7.3 trei modele A, B și C. Performanța este calculată utilizând modelul A drept unitate de referință. Timpul constatat ar fi trebuit să permită fabricarea a 3 600 A. Această producție ar fi solicitat timpul unitar de 30,3 minute după datele reale. Performanța este astfel: 30/30,3, respectiv 99,1% sau 108 000/109 000.

Contabilitatea de gestiune ajută la descompunerea pe departamente și uzine a obiectivelor de reducere a costurilor (adesea de 10% pe an). Ea este reluată de cercurile de calitate la bază, în sensul că responsabili diferiți solicită permanent, referința în curs fiind cel mai recent costul real de producție, care trebuie ameliorat.

Tabelul 7.3. -

Modele	Timp unitar țintă (minute)	Cantitate produsă	Timp total țintă (minute)	Timp real total (minute)	Timp real unitar (minute)
A	30	2 000	60 000	57 000	28,5
B	50	800	40 000	40 000	50,5
C	40	200	8 000	12 000	60,5
Total			108 000	109 000	
Ținta în echivalent A		108 000/3 3 600			
Timp real în echivalent A					109 000/3 600 30,3

„Responsabilii de la toate nivelele se străduiesc să reducă timpii operatorii, în timp ce contabilii calculează costurile orare realizate, ce cuprind mâna de lucru și cheltuielile uzinei. Toate aceste date sunt publicate lunar și rezultatul este plătit funcționarilor sub forma de prime. Este una din importantele incitări pentru aceștia, în sensul în care contabilitatea de gestiune și gestiunea producției acționează în aceeași fază." (Monden și Hamada, 1991, p. 29). Se va consulta și Monden (2000).

> Exemplu. Fie un obiectiv de reducere a costului de 10% pentru un produs, obținut într-un atelier, prin diminuarea cu 8% a cheltuielilor de producție pe ora de funcționare a mașinilor. Exprimarea obiectivului prin acțiuni concrete va duce la o reducere cu x minute a timpului de reglaj, cu y% a ratei de pană, cu z% a ratelor defecțiuni etc. Aceasta generează pe o perioadă de 6 săptămâni până la 3 luni o amânare înainte de a constata efectul de

ameliorare, în timp ce simpla respectare a standardelor solicită o urmărire pe o perioadă scurtă.

Dincolo de considerații tehnologice, nu printr-o contestare instrumentală, ci prin dilema metodei costurilor prestabilite se asigură convergența obiectivelor conducerii întreprinderii industriale.

2.2. Chestiunea pertinenței organizaționale a metodei costurilor prestabilite

Modelul taylorian este aferent metodei costurilor prestabilite. El reprezintă tot ceea ce era exemplar în tehnicile de control din anii 20. Astăzi unii specialiști denunță regula de conformism și solicită inițiativa sporită a operatorilor. Într-un astfel de context este contestat rolul limbajului financiar.

2.2.1. Miza: pertinența modelului clasic de control

Contabilii au luat cunoștință târziu despre aspectul organizațional al dispozitivelor pe care le-au creat, cu excepția unora, cum sunt Kaplan (1966), care a arătat că folosirea obișnuită a contabilității de gestiunea rămânea asociată unei concepții mecaniciste a întreprinderii. Numeroase lucrări recente consideră contabilitatea de gestiune un limbaj de comunicație și de influență ce acționează asupra percepțiilor membrilor organizației.

Dacă acea compartimentare tayloriană conducea la un model de control ca acela al costurilor prestabilite, viziunea întreprinderii prin procesele sale încurajează cooperarea, autonomia, luarea responsabilității, orientarea spre învățarea organizațională. S-a discutat multă vreme despre decepția în fața rezultatelor a demersurilor centralizatoare. Likert și Seashore (1966) au explicat că operațiile de reducere a costurilor degradează climatul organizațional, respectiv productivitatea și provoacă o creștere pe termen lung a costurilor care totuși trebuie reduse. Ei au preconizat acționarea asupra factorilor care cauzează costurile, adoptând un stil de conducere participativ (pe care Likert îl numește sistemul 4). Această evoluție, este întărită de un mediu în rapidă evoluție în care situațiile dobândite nu durează.

2.2.2. Critica rolului limbajului financiar

Un cost prestabilit, un randament normal, sunt rezultatele alegerii care au fixat costurile, care nu sunt inductori. Luarea de inițiative din

partea operatorilor presupune orientarea eforturilor lor spre inductorii de costuri şi de activitate: decalat. În plus, ameliorările care creează reduceri de costuri au adesea un efect întârziat asupra consumului de resurse deoarece costurile (cum sunt cele de capacitate) sunt „vâscoase": efortul se plăteşte cu întârziere.

Dacă se doreşte mai mult atragerea atenţiei asupra cauzelor decât asupra rezultatelor, inductorii fizici trebuie să înlocuiască uneori indicatorii financiari, deoarece se intră în conflict cu ei. McNair şi alţii (1990) citează un exemplu edificator: „Un responsabil operaţional al unei societăţi informatice instalează un sistem JIT bazat pe o organizare tip celulă şi obţine o ameliorare spectaculoasă a calităţii, a timpului ciclului, a nivelului stocurilor de producţie în curs de execuţie – dar primeşte un raport financiar care i se reproşează abateri de activitate importante, costuri neabsorbite şi o slabă productivitate." Printre numeroasele exemple de acest gen, se poate cita cel al lui Harley-Davidson, foarte caracteristic (D'Amore, Miller, 1988).

Exemplu. „Noi am constatat că orice parte a măsurilor tradiţionale încurajează acţiuni oneroase din partea personalului, cum ar fi:

- aşteptarea posibilităţii de a dispune de maşina cea mai rapidă mai curând decât riscul unei abateri defavorabile asupra mâinii de lucru, în timp ce o piesă este aşteptată pentru încheierea asamblării rapide;
- lansarea unor volume de producţie mai mari decât necesarul pentru a amortiza mai bine cheltuielile de lansare şi a creşte numărul de ore alocate;
- cumpărarea de materii prime de mai bună calitate, ceea ce conduce la un preţ mai redus pentru a obţine abateri favorabile asupra preţului de cumpărare. Dacă producţia întâlneşte dificultăţi în prelucrarea acestor materii, ea va suporta aceste abateri;
- sporirea numărului comenzilor pentru a determina reducerea preţurilor."

În sens invers, survin noi nevoi pentru o modelare reorientată şi desăvârşită: „Există cazuri bine cunoscute în care ameliorările de calitate şi de timp nu sunt exprimate prin ameliorări ale performanţei financiare. Chiar japonezii [...] recunosc acum că proliferările de modele şi lansările din ce în ce mai rapide de noi produse au putut fi foarte costisitoare." (Kaplan, 1992, p. 60).

Ceea ce este în discuţie o reprezintă redarea pertinenţei limbajului financiar. Modelul clasic al controlului de gestiune, care oferă un rol major bugetului, a încurajat uneori utilizarea limbajului financiar atât de jos in ierarhie. Chestiunea nu este de a abandona indicatorii financiari, cât de a-i transforma în factori cheie de succes (câteva puncte care rezumă strategia întreprinderii) şi de a-i exprima în acţiuni concrete (Nani, Miller, Vollmann,

1998; Kaplan, Norton, 1992; Nani, Dixon, Vollmann, 1992; Beischel, Smith, 1991) legate de indicatorii simpli.

> Exemplu. Să luăm un indicator clasic, rentabilitatea activelor (ROI = rezultat înaintea cheltuielilor financiare/active). Se observă că el se transformă în rezultat înaintea cheltuielilor financiare/vânzări și vânzări/active. Acest din urmă indice depinde de date cum sunt:
>
> - numărul de zile de activitate pe stoc, rata folosirii echipamentelor, producția pe m² de atelier (indicatori de performanță a directorului de producție);
> - stocurile își afirmă existența în timpul ciclului prin întârzierea la livrare comparată cu cea promisă (indicatori de performanță a directorilor uzinei);
> - durata ciclului se exprimă la rândul său prin: timpii de oprire a mașinilor, proporția produselor bune în produsele finite, punctele de fabricație (indicatori de performanță ai șefului de atelier);
> - timpii de oprire ai mașinilor se exprimă prin: subansamble defectuoase, disponibilitate de piese, așteptare la controlul de calitate, disponibilitatea mâinii de lucru, timpul de schimbare a instrumentelor etc. (indicatori de performanță a responsabilului de producție).

În rest, anchetele arată că directorii financiari, ca și investitori, știu că performanța apare prin funcționarea concretă nefinanciară înainte de a se exprima în rentabilitate: atașamentul clienților față de produse, capacitatea de inovare, competențele personale, capacitatea de a răspunde la așteptările clienților, administrarea întârzierilor, câștigurile de productivitate considerați indicatori ai performanței financiare. O anchetă europeană recentă arată că directorii financiari se plâng că dispun de o informație nefinanciară insuficientă și comunicarea nefinanciară capătă un loc important, alături sau în cadrul comunicării financiare externe. Titlul *Analiza financiară* a numeroase lucrări nu trebuie să ascundă că cea mai mare parte dintre ele nu descriu munca reală a unui analist financiar... care solicită în special informație nefinanciară. „Dacă vrem ca acel contabil să nu fie un simplu ținitor de registre, ci un interpret, un membru al managementului, trebuie să-i oferim o formație mai largă decât contabilitatea" scria P.C. Taylor în NACA Bulletin, din aprilie 1953.

Ancheta lui Simon (1954) relativizase deja rolul indicatorilor financiari: „Considerați acum un șef de atelier care își petrece timpul pe teren să organizeze lucrul și să reacționeze la incidentele cotidiene. Contactul său direct cu subordonații îi oferă o informație permanentă asupra derulării operațiilor și el consideră informația contabilă drept un supliment deloc foarte util, pentru rigoarea unei constatări care privește rezultatul final al eforturilor sale permanente și un semnal care poate să-i releve dificultățile care nu au apărut încă. [...] Observațiile efectuate în această anchetă arată că utilizările datelor contabile în scopuri de constatare

[score-card] şi de alertă *[attention-directing]* sunt mai frecvente decât pentru scopuri de rezolvare a problemelor *[problem-solving]*, oricare ar fi managementul considerat. Încadrarea de bază tinde să servească acestor date drept complement al informaţiilor utilizate ca un mijloc de a aprecia subordonaţii, un ansamblu de indicatori obiectivi care arată ce s-a petrecut în realitate la bază. Utilizarea acestor cifre pentru rezolvarea problemelor nu intervine decât la nivelul statelor-majore." (Simon ş.a., 1954, p. 22-23-24).

Dacă unii participă la procesul indicatorilor financiari, alţii cred că aceştia pot servi întotdeauna drept suport pertinent, cu condiţia de a-i amenda, sau chiar manipula.

2.2.3. Tentaţia de a manevra comportamentele prin indicatorii financiari

Repartizarea costurilor constituie un mod de a orienta comportamentele. A le repartiza cu ajutorul unei chei de repartizare poate fi un mijloc de a incita la administrarea acestor chei. Dacă acestea sunt inductori, pe termen mediu, costurile de repartizat reconciliază limbajul financiar cu logica strategică. Dar mergând mai departe, se trece la un sistem pur „politic" dacă această cheie se aplică unor costuri pentru care ea nu este inductor, ci serveşte ca factor de presiune.

Exemplu (Cooper şi Turney, 1989). Societatea Zytec este un producător independent de conexiuni electrice pentru periferice de ordinatoare. Conducătorii au identificat patru inductori de costuri importanţi pentru scăderea continuă a costului produselor: *rata produselor bune*, *durata ciclului*, (timpul petrecut de un produs în stadiul materiilor prime până la livrare), *întârzierea la livrare a furnizorilor*, *fluctuaţiile nivelului de producţie*. Durata ciclului şi întârzierea furnizorilor au fost reţinute drept prioritare. Cheltuielile generale ale uzinei au fost imputate produselor la prorata timpilor ciclului şi cheltuielile de cumpărare au fost pentru materii prime la prorata întârzierilor furnizorilor. Dar reacţiile negative ale cumpărătorilor, care se plâng de ce nu puteau să reacţioneze asupra întârzierii furnizorilor, au condus întreprinderea să abandoneze acest criteriu, cheltuielile de aprovizionare nemaifiind imputate materiilor prime şi respectiv produselor (ele sunt tratate drept costuri ale perioadei).

Această practică pare utilizată în marile întreprinderi japoneze pentru a refuza strategia: „Cadrele japoneze de înalt nivel par cel puţin să se îndoiască a şti dacă un sistem de repartiţie a cheltuielilor generale reflectă bine experienţele proprii fiecărui produs, decât să cunoască în ce manieră sistemul influenţează asupra priorităţilor de reducere a costurilor impuse cadrelor medii şi lucrătorilor. În consecinţă, ei utilizează uneori modalităţi de repartizare pe care cadrele superioare riscă să le respingă deoarece sunt

simpliste sau nejudicioase." (Hiromato, 1989, 1991). Cheltuielile sunt astfel repartizate conform cheilor apreciate reprezentative de *evoluția lor pe termen lung* – ceea ce nu mai este o tehnică pur politică. Bromwich și Bhimani (1989, p.33) citează un studiu al lui Yoshikawa (1989) care arată că pe un eșantion de 512 întreprinderi japoneze cotate la bursa din Tokyo, 41,2% utilizează mâna de lucru drept cheie de repartizare, în scopul de a declanșa o incitație de reducere.

> Exemplu. Diviziunea magnetoscoape de la Hitachi repartizează cheltuielile la prorata timpului de lucru direct, deoarece conducătorii săi, convinși de importanța strategică a reducerii timpului direct, și nu pentru că ei apreciază că ora mâinii de lucru este o bună unitate de lucru pentru costurile pe termen scurt. Într-o altă diviziune se estimează că totuși complexitatea produselor îngreunează pe termen lung costurile indirecte, le repartizează la prorata numărului de piese care compun fiecare produs și le penalizează pe aceea care fac apel la componente nestandardizate.

În schimb, alte aplicații merg mai departe.

> Exemplu (Clark, 1985). Societatea Celanese la care costul calității reprezintă 19% din cifra de afaceri, a lansat un program de ameliorare în 1981. S-au introdus aici diverse modificări ale sistemului contabil pentru a genera un efort de calitate. Costurile „fixe" au fost considerate drept variabile în scopul eliminării noțiunii de abatere de activitate care nu ar intra în măsurarea performanței responsabililor de producție. Obiectivul era ca acești responsabili să aibă o influență locală în reducerea costurilor „fixe" în loc să le supună unei examinări.

Observăm că astfel de practici transformă propunerile contabilității de gestiune (Shilds și Young, 1991). Dacă aceste chei de repartizare nu sunt inductori de costuri informația contabilă nu mai este instrumentul unei modelări a costurilor care permit unui decident să compare diferitele soluții pentru a o alege pe cea mai bună. Este vorba de orientarea comportamentelor care sunt, de fapt, strategice, în condițiile unei adevărate comunicări economice interne, ca și cum s-ar putea proceda la o comunicare financiară internă prin care se aduc la cunoștința decidenților locali incidențele deciziilor lor asupra nevoii în fond de rulment a întreprinderii. Există tentația de a proceda la „imputări politice". Ipoteza partizanilor acestor procedee este ca responsabilii să aibă grijă să reducă cheltuielile de care sunt responsabili, ceea ce înseamnă reducerea costurilor întreprinderii. Pentru aceasta, dincolo de efectul cognitiv, trebuie reunite trei condiții:

- responsabilii în cauză trebuie *să aibă interesul* să-și reducă costurile; acestea trebuie luate în considerare în măsurarea performanței;

- ei trebuie să aibă *instrumentul de a influența* pentru a reduce suma costurilor care le sunt imputate;

- o diminuare a costurilor *întreprinderii* trebuie să fie rezultantă, şi nu o simplă transferare de la alte entități.

a) Prima condiție este de multă vreme în centrul problemelor controlului de gestiune. Într-adevăr, multe economii de costuri numite „discreționare" (întreținere, cercetare, formare) nu se exprimă decât mult mai târziu printr-o diminuare a performanțelor: un responsabil apreciat prin rezultate pe termen scurt poate neglija această consecință negativă;

b) A doua condiție presupune ca cheia de repartiție să fie bazată pe un criteriu corespunzător celui care suportă costul imputat. Dacă cheltuielile cu căldura sunt repartizate la prorata numărului de radiatoare, este puțin probabil ca aceasta să declanşeze o oarecare incitație. Dar, aici se atinge un nou principiu al contabilității care prezintă un caracter complex.

Exemplu. Dent (1987) descrie, într-o societate informatică, o procedură de imputare responsabililor de cercetare-dezvoltare a costurilor de marketing şi departamentului de marketing al costurilor de cercetare-dezvoltare. În aparență regula controlabilității nu este verificată, aceste entități suportând costuri pe care nu le controlează. Ori, se pare că instaurând aceste imputații, direcția a căutat să conducă cercetarea-dezvoltarea şi marketingul să se coreleze mai bine, în timp ce respectarea principiului controlabilității ar fi avut ca efect creşterea tendinței de izolare.

Dent estimează că principiul menționat exonerează managementul intermediar de inițiative de a se adapta schimbării. Acest principiu ar fi astfel justificat prin referințe la un model de descentralizare care alocă autonomiile parțiale şi creează o constelație de responsabilități fragmentate cu o *concentrare la vârful ansamblului deciziilor strategice*. Nu este just ceea ce se întâmplă în dezvoltarea produselor în care alegeri minore în aparență determină rentabilitatea şi poziția concurențială. De unde, atitudinea direcției acestei societăți.

Teoria pozitivă a contabilității (ea se opune teoriei normative care caută să înțeleagă de ce practicile sunt ceea ce sunt, în loc să ofere unele previziuni) a arătat că imputarea costurilor de capacitate utilizatorilor serveşte drept înlocuitor pentru imputarea costurilor de oportunitate, adesea greu de măsurat. Teoria respectivă obligă la luarea în considerație a consecințelor pe care le pot avea deciziile pe termen scurt asupra altor utilizatori ale aceloraşi resurse comune, şi pe termen lung, asupra întreprinderii, ceea ce economiştii numesc un fenomen de externalitate (Zimmerman, 1979; Miller şi Buckman, 1987; Devine, 1950).

Exemplu (Zimmerman, 1979). O întreprindere închiriază o linie telefonică pentru 3800 dolari pe lună, conform unui contract care îi permite un număr nelimitat de apeluri de lungă distanţă în interiorul SUA. Ea are în vedere să utilizeze această linie timp de 100 ore pe lună. Nu există deci costuri variabile. Totuşi, utilizarea acestei linii are un cost de oportunitate: el este nul dacă nimeni nu aşteaptă o convorbire, dar dacă o persoană doreşte să telefoneze în timp ce linia nu este liberă, ea utilizează unul din apelurile facturate sau aşteaptă, ceea ce implică un cost (mai dificil de evaluat) variaţia instantanee a costului de oportunitate îl face foarte dificil de măsurat. Imputând 38 dolari pe oră (3800/100), întreprinderea limitează utilizarea resursei, dacă aceasta era gratuită.

c) A treia condiţie presupune că pe termen scurt sau lung, o acţiune asupra cheii de repartiţie se exprimă printr-o mai bună stăpânire a costurilor. Această afirmaţie nu este adevărată, decât atunci când procesul de repartiţie se bazează pe principiul precauţiei, a regulii celor trei. În acest sens, decidentul local nu suportă decât foarte rar, prin imputarea costurilor, consecinţele deciziilor proprii şi consecinţele totale.

Exemplu. Dacă imputăm cheltuielile de telefon la prorata efectivelor (admiţând că aceasta are un sens economic, adică există o relaţie între efectiv şi costurile de telefon), vom dispune poate de o bună aproximare a consumurilor telefonice pe entitate, dar nu este demonstrat că vom incita utilizatorii să-şi limiteze comunicaţiile la justul necesar, deşi în schimb: atunci când entitatea care foloseşte 10% din efectivele întreprinderii îşi sporeşte consumul ce nu suportă decât 10% din creştere. Pentru aceeaşi raţiune, acela care primeşte 10% din costurile totale şi îşi restrânge consumurile, observă suma care i se impută sporeşte dacă celelalte entităţi îşi sporesc consumurile. În acest context, modul de reducere a costurilor de telefon nu este de a le supraveghea deoarece costurile imputate numai entităţii depind de ceea ce fac ceilalţi. Singura soluţie clară la care poate recurge o entitate, pentru a reduce cheltuielile care i-au fost imputate este *reducerea efectivelor sale...*

Concluzie. Chestiunea de fond: locul schimbător al conducerii strategice

Evoluţia mediului strategic este un factor de ieşire din uz a standardelor pentru conducere. La întreprinderile angajate într-o concurenţă prin costuri se observă interesul pentru produse obişnuite de-a lungul ciclului de viaţă, considerate secundare în situaţiile de confruntare descrise de Cooper (1995). Istoria acestei tehnici reamintită sumar la începutul acestui capitol este de altfel elocventă. Problema a fost ilustrată de Shank (1989, p. 54-55) (tabelul 7.4.), care arată că o întreprindere care aplică strategii diferite pentru unele din produsele sale ar putea avea în vedere sisteme de conducere contabilă diferite. Având în vedere acel exemplu, conform tipologiei lui Porter, pe care Cooper îl apreciază puţin reprezentativ în situaţiile de „confruntare" care pun în discuţie problema standardelor.

Tabelul 7.4. – Influenţa strategiei asupra pertinenţei instrumentelor contabile şi financiare

	Strategia de diferenţiere	**Strategia de dominaţie prin costuri**
Rolul costurilor standard în urmărirea, măsurarea performanţei	Deloc foarte important	Foarte important
Importanţa bugetului flexibil pentru urmărirea costurilor de fabricaţie	Medie spre slabă	Mare la foarte mare
Importanţa respectării bugetului	Medie spre slabă	Mare la foarte mare
Importanţa analizei costurilor de marketing	Critic pentru succes	Adesea nu prin analiza formală a ansamblului
Importanţa costului produsului pentru fixarea preţului de vânzare	Slabă	Puternică
Importanţa analizei costurilor concurenţilor	Slabă	Puternică

Sursa: Shank (1989).

Din această cauză apare deosebirea dintre conducerea strategică (capitolul 5) şi cea pe termen scurt care este pusă în discuţie în anumite medii. Deosebirea nu este clară decât în situaţiile în care poate fi obţinut şi apărat lună de lună un avantaj concurenţial durabil pentru eficienţa controlată a procesului. Standardele sunt atunci imaginile acestei depărtări de strategiile pe termen scurt. Ele au apărut în ceea ce Cooper numeşte industriile de volum în care avantajul concurenţial este incert, pierdut cu rapiditate, în care inovaţia est un fapt major, „diviziunea muncii" dintre conducători care se preocupă de conducerea strategică, managerii intermediari şi operatorii acţionează pe termen scurt şi nu au o pertinenţă reală. Prezentul capitol 7 şi capitolul 5 formează, un ansamblu coerent, respectiv demersul costului ţintă, cel al ingineriei valorii şi respectiv al kaizenului.

Capitolul 8

CALCULUL REZULTATULUI

Odată desăvârşit un proiect sau una din fazele sale, la intervale de timp date, postevaluarea constă în evaluarea rezultatelor obţinute în general în termeni de economie, eficienţă şi eficacitate. Ea îndeplineşte o dublă funcţie:

- ajută la formularea unei aprecieri asupra gestiunii trecute a unei entităţi, a unui produs, a unei activităţi, asupra calităţilor responsabilului acesteia;

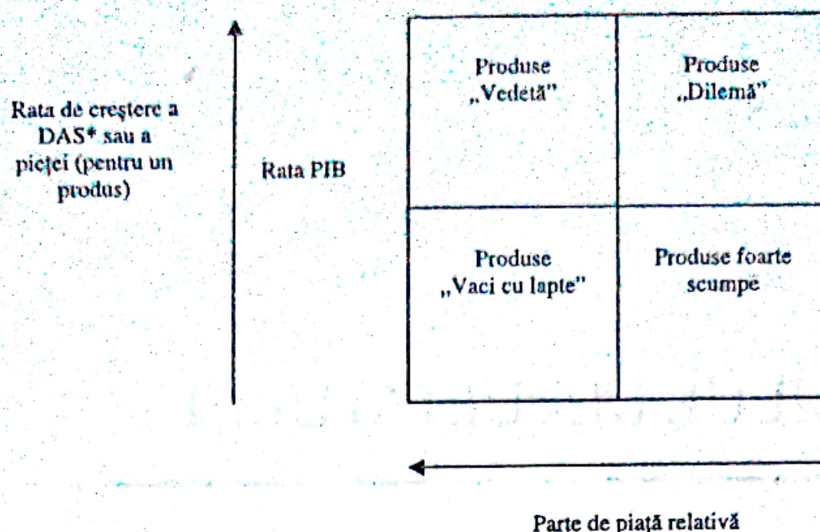
- alimentează procesul de control viitor: obiectivele anului n nu sunt nimic altceva decât rezultatele anului n-1 corectate cu modificările proiectate.

Evident, această evaluare nu poate fi condusă numai cu instrumentele limbajului contabil. Conform strategiei, performanţele aşteptate de la un produs sau de la o entitate nu sunt aceleaşi şi ele nu rezervă acelaşi loc indicatorilor contabili.

Exemplu. O referinţă excelentă este oferită de matricea BCG bine cunoscută, care împarte produsele şi / sau domeniile de activitate strategice în patru categorii (schema 8.1.).

De la un produs „vacă cu lapte" se aşteaptă să degaje rezultate pentru finanţarea „dilemelor", produse promotor, dar pentru care întreprinderea nu ocupă un loc de lider şi pe care ea speră adesea să le transforme în „vedetă". Performanţa unui produs „vacă cu lapte" poate fi măsurată prin indicatori contabili, în schimb cea a „dilemelor" nu a fost încă delimitată, făcând apel la indicatori de marketing. Cele două tipuri de măsuri intervin pentru produsele „vedetă", deoarece, dacă devine lider, poziţia rămâne în pericol şi trebuie să degajeze resurse financiare deoarece creşterea obligă la păstrarea a unui ritm susţinut în investiţii.

Schema 8.1. – Matricea BCG



*Domeniu de activitate strategică

Un raţionament analog poate fi avut în vedere şi cu activităţile. Unele utilizează formula factorilor cheie de succes ai întreprinderii, altele, numite, uneori foarte uşor, activităţi necreatoare de valoare, nu generează avantaj concurenţial. Aceste activităţi sunt supuse cu prioritate criteriilor contabile: se va căuta aplicarea lor la cel mai mic cost. Conform unei alte opinii, natura strategiei care determină abordarea are în vedere productivitatea activităţii X pentru a conduce mai bine strategia de dominaţie prin costuri, iar indicatorii contabili sunt meniţi să măsoare performanţa X. În schimb, dacă o activitate Y permite o strategie de diferenţiere, trebuie optimizat cuplul cost - valoare: performanţa activităţii Y este măsurată cu prioritate în domeniul eficienţei economice, bazată pe costul de diferenţiere.

Acest ultim capitol examinează numai chestiuni care se referă la utilizarea unui indicator specific: rezultatul contabil. Discuţia prezentată în capitolul precedent arată că un astfel de indicator nu are în mod evident vocaţia de exclusivitate în materie de postevaluare: „Chiar dacă noi admitem că obiectivul unei diviziuni trebuie să fie maximizarea profitului pe termen lung, aceasta demonstrează că profitul anual este cel mai bun indicator pe termen scurt, pentru a verifica dacă această diviziune (entitate) are în vedere drumul optim în atingerea acestui obiectiv. Alte măsuri cum sunt inovarea, dominaţia prin produsele întreprinderii, priceperea şi morala angajaţilor, fidelitatea clienţilor pot fi cei mai buni indicatori de profitabilitate viitoare, ceea ce nu constituie profitul anual. Este improbabil (ar trebui să spunem imposibil) ca o măsură unică, oricare ar fi ea, să poată

sintetiza în acelaşi timp evenimentele economice care afectează o întreprindere sau o diviziune a acesteia în cursul perioadei şi să servească drept bază pentru motivarea şi evaluarea managerilor." (Kaplan, 1984). Kaplan trebuia apoi să promoveze *balanced scorecard*, tabloul de bord echilibrat şi prospectiv, care măsoară performanţa în patru domenii cheie: crearea de valoare pentru acţionar, experienţa organizaţională, eficienţa internă, crearea de valoare pentru clienţi (Kaplan şi Norton, 1996) presupuse reprezentative pentru perenitatea performanţei.

Calculul periodic al rezultatului introduce o problemă pe care planul lucrării a permis să o ignore până aici: *printre veniturile* şi consumurile perioadei care trebuie raportate la rezultatul aceleiaşi perioade avem în vedere veniturile şi cheltuielile ce trebuie raportate la perioadele ulterioare. Fiind vorba de consumuri, raportarea lor la o perioadă ulterioară le consideră *imputabile unei producţii nevândute*, stocată, imobilizată sau care trebuie să apară (în curs de execuţie). Consumurile astfel „activate" (considerate creatoare de active şi tratate ca atare în contabilitate) se regăsesc în evaluarea producţiei stocate sau imobilizate sau într-un mecanism de etalare a cheltuielilor. Consumurile respective îşi vor exercita influenţa asupra unui rezultat ulterior.

> Exemplu. Un operator de telefonie mobilă consideră că cheltuielile angajate pentru obţinerea clienţilor (subvenţionarea cumpărărilor, terminalului şi costurile comerciale) trebuie să facă obiectul unei etalări pe patru exerciţii (durata medie a relaţiilor cu clienţii) deoarece ele privesc în parte vânzări viitoare către aceşti clienţi.

Se vorbeşte în teoria contabilă de *problema alocării:* în contabilitatea de gestiune se are în vedere principiul selecţiei *costurilor perioadei*, consumuri care trebuie asimilate vânzărilor perioadei constatării lor şi nu sunt „activabile". Odată tranşată această chestiune, trebuie rezolvată problema eliminării costurilor imputate stocurilor la sfârşitul perioadei, respectiv în sens contrar ieşirilor de stocuri. Cu alte cuvinte, calculul unui rezultat contabil impune prezentarea de răspunsuri la două întrebări:

- care sunt cheltuielile posibil de imputat perioadelor următoare, spre exemplu alocându-le intrărilor în stoc?

- cum se evaluează stocurile finale dacă intrările se înregistrează la costuri unitare diferite?

Trebuie reamintit că analizele evocate aici se plasează în perspectiva unei măsurări interne a performanţelor. Dincolo de acestea, ele fac obiectul normalizărilor în contabilitatea financiară şi în fiscalitate.

Exemplu. Intrările în stoc, conform normalizării franceze, sunt evaluate la *cost de achiziție* (preț de cumpărare plus cheltuieli accesorii legate de cumpărare) sau la *cost de producție*, care cuprinde costul de achiziție al materiilor prime consumate, cheltuieli directe de producție fixe sau variabile, cheltuieli indirecte de producție în măsura în care ele pot fi asimilate producției bunului. Ieșirile de stocuri, la bunuri fungibile sunt evaluate, conform articolului 12, titlul II, Cartea I a Codului Comercial (legea din 30 aprilie 1983) „la costul lor mediu ponderat de achiziție sau de producție, fie considerând că prima ieșire este prima intrare." Consiliul Național al Contabilității a reamintit de altfel că în contabilitatea de gestiune soluțiile erau mai deschise sub rezerva de păstrare a coerenței, mai ales între principiul de evaluare a intrărilor în stocuri (cost parțial sau cost complet) și acela care se aplică ieșirilor.

1. Alegerea costurilor perioadei

Au fost abordate diverse metode contabile de alocare a costurilor la produse: costul complet curent (aritmetic), costul complet de imputare rațională, direct costing simplu, direct costing „evoluat", costuri prestabilite complete. Aceste metode se sprijină pe regrupări de date elementare influențate de contextul tehnologic. Imputarea costurilor poate solicita recurgerea la analiza precisă a activităților sau aplicarea unor tehnici mai globale. Totuși, problema nu este aceasta. Aici este vorba de a discuta incidențele acestor metode de alocare a costurilor asupra rezultatului perioadei. Chestiunea este duală, deoarece este vorba de a alege destinația unui consum între contul de rezultat și activul bilanțului, respectiv a definiției costurilor perioadei.

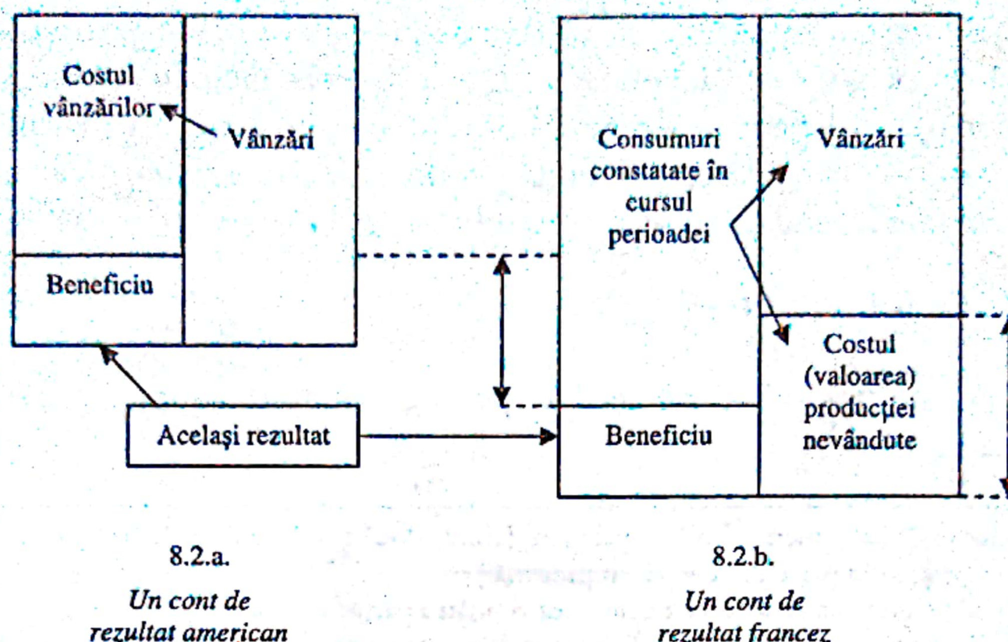
1.1. Miza

Schematic există două modalități de prezentare a calcului rezultatului de exploatare.

Prima modalitate, exemplificată prin prezentarea anglo - saxonă, pleacă de la vânzări, pe care caută să le asimileze costurilor produselor vândute, la care se adaugă eventual cheltuieli neimputabile produselor considerate afectate vânzărilor perioadei: este cazul cheltuielilor perioadei, neconsiderate elemente de activ (schema 8.2.a.). Un al doilea mod de prezentare, tipic normalizării franceze și de altfel mai complet în privința conținutului, constă în recenzarea consumurilor constatate în perioadă și strădumța de a le atașa ansamblului veniturilor pe care le generează, producții vândute și nevândute nefiind finisate (stocuri de producție în curs de execuție sau semifinite, cheltuieli de repartizat) sau care nu fac obiectul unui transfer de proprietate (stocuri de produse finite) sau

nedestinate vânzării (producţia imobilizată) (schema 8.2.b.)[1].

Schema 8.2. – Două abordări ale contului de rezultat



8.2.a. *Un cont de rezultat american*

8.2.b. *Un cont de rezultat francez*

Dacă cele două prezentări sunt stabilite pe baza unor reguli de evaluare comune, ele conduc la acelaşi rezultat. Astfel, conform modelului ales:

- sau nici un produs nevândut nu ar apare în creditul contului de rezultat, dar atunci nici unul din consumurile aferente activităţilor nevândute nu ar mai apare la cheltuieli (prezentarea anglo-saxonă) (schema 8.2.a.);

- sau multe din consumuri sunt înregistrate drept cheltuieli, deşi ele nu contribuie la vânzări, ci sunt neutralizate prin înregistrarea unei producţii stocate sau imobilizate, de aceeaşi valoare (prezentarea franceză, schema 8.2.b.).

Această comparaţie permite să reamintim că rezultatul de exploatare este determinat finalmente prin diferenţa dintre vânzările şi cheltuielile raportate (în cazuri particulare aproape că nu le examinăm aici deoarece ele se obţin în contabilitatea financiară). Cu alte cuvinte, o dată constatat un consum, contabilitatea îl dirijează fie spre contul de rezultat (în cazul unei cheltuieli), fie în activul bilanţului. Aceasta constituie o alegere contabilă fundamentală.

[1] O altă alegere priveşte clasarea cheltuielilor, fie după natură, fie după un criteriu economic diferit. Această chestiune este presupusă rezolvată aici în favoarea celei de-a doua soluţii, deoarece ne aflăm în contabilitatea de gestiune.

În final, procedurile sunt directe sau indirecte, ceea ce distinge cheltuielile perioadei de celelalte cheltuieli, este caracterul lor nestocabil, „necapitalizabil", „neactivabil", respectiv incapacitatea lor de a figura mai devreme sau mai târziu în cadrul activelor. *Un consum neimputabil unui produs fabricat sau stocat este un consum destinat* să fie tratat prin sistemul contabil drept un cost al perioadei. Ori, diferitele metode de calcul ale costurilor optează pentru demersuri diferite față de această problemă. Pe de o parte, metoda direct costing, pe de alta „absorption costing" și variantele sale (costul complet, imputarea rațională).

1.2. Opțiuni diferite

Ilustrăm metodele respective pe un exemplu simplu, eliminând calculele inutile.

Exemplu. Presupunem că o întreprindere fabrică două produse A și B, ale căror costuri de fabricație sunt în parte directe. Ele reprezintă:

- 100 € pe unitatea A și 150 € pe unitatea B pentru părțile lor variabile;
- 20 000 € pentru A și 15 000 € pentru B pentru partea lor considerată costuri de capacitate.

Cheltuielile de fabricație indirecte sunt costuri de capacitate. Se va admite că suma lor de 67 500 € poate fi imputată produselor A și B la prorata cantităților fabricate. Cheltuielile administrative și comerciale sunt de 20 € pentru A și 50 € pentru B (variabile); ele cuprind și costuri de capacitate de 25 000 € pentru A și 32 000 € pentru B.

Fabricația este de 150 A și 120 B, vânzările sunt de 100 A și 100 B la prețurile respective de 800 și 900 €. Nu există stoc la începutul perioadei.

Tabelul 8.1. prezintă calculul în cost complet curent, tabelul 8.2. în cost variabil, iar 8.3. în cost direct (sau direct costing evoluat).

Tabelul 8.1. – Un calcul de rezultat în cost complet

	A	B	Total
Analiza costului de producție			
Costuri variabile directe	15 000	18 000	33 000
Costuri de capacitate directe	20 000	15 000	35 000
Costuri de capacitate indirecte	37 500	30 000	67 500
Total	72 500	63 000	135 500
Cost unitar de producție	483,33	525,0	
Suma imputată unităților stocate			
Cantitate stocată	50	20	
Valoare	24 167	10 500	34 667
Suma imputată unităților vândute			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție al vânzărilor	48 333	52 500	100 833

Contul de rezultat			
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Costul de producție al vânzărilor	48 333	52 500	100 833
- Costuri comerciale variabile directe	2 000	5 000	7 000
- Costuri de capacitate directe	25 000	32 000	57 000
= Rezultat	4 667	500	5 167

Tabelul 8.2. – Un calcul de rezultat în direct costing

Calcul în cost variabil (direct costing)	**A**	**B**	**Total**
Analiza costului de producție			
Costuri variabile directe	15 000	18 000	33 000
Costuri unitare de producție	100	150	
Suma imputată unităților stocate			
Cantitate stocată	50	20	
Valoare	5 000	3 000	8 000
Suma imputată unităților vândute			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție variabil al vânzărilor	10 000	15 000	25 000
Contul de rezultat			
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Costul de producție variabil al vânzărilor	10 000	15 000	25 000
- Costuri comerciale variabile	2 000	5 000	7 000
= Marja asupra costurilor variabile	68 000	70 000	138 000
- Costuri de capacitate directe în producție	20 000	15 000	35 000
- Costuri de capacitate directe comerciale	25 000	32 000	57 000
- Costuri de capacitate indirecte în producție			67 500
= Rezultat			-21 500

În calculul din tabelul 8.1., costurile de producție imputate produselor vândute fiind de 100 833 €, restul 135 500 – 100 833 = 34 667 este imputat produselor în stoc. În calculul din tabelul 8.2., produsele stocate nu sunt imputate decât cu cheltuielile variabile de producție, respectiv: 33 000 – 25 000 = 8 000. Stocurile absorb deci 34 667 – 8 000 = 26 667 €, mai puțin decât în cazul costului complet curent, suma respectivă fiind înregistrată la cheltuielile vânzărilor, de unde o scădere a rezultatului, care trece la 5 167 – 26 667 = -21 500 €. Diferența rezultatelor provine din faptul că aici costurile de capacitate în producție nu sunt niciodată „stocuri" (imputate produselor stocate), în timp ce ele pot fi evaluate în cost complet. Dacă se examinează cifrele tabelului 8.1., se observă că suma stocată corespunde diferenței rezultatelor (tabel 8.4.).

Tabelul 8.3. – Un calcul al rezultatului în direct costing evoluat

Calcul în cost direct (direct costing evoluat)	A	B	Total
Analiza costului de producție			
Costuri variabile directe	15 000	18 000	33 000
Costuri de capacitate directe în producție	20 000	15 000	35 000
Cost unitar de producție	233,33	275	
Suma imputată unităților stocate			
Cantitate stocată	50	50	
Valoare	11 667	5 500	17 167
Suma imputată unităților vândute			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție al vânzărilor	23 333	27 500	50 833
Contul de rezultat			
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Costul de producție al vânzărilor	23 333	27 500	50 833
- Costuri comerciale variabile	2 000	5 000	7 000
- Costuri de capacitate directe comerciale	25 000	32 000	57 000
= Marja de contribuție (privind costurile specifice)	29 667	25 500	55 167
- Costuri de capacitate indirecte în producție			67 500
= Rezultat			-12 333

Tabelul 8.4. – Costuri de capacitate stocate în cost complet şi nu în direct costing

	Calcul	Suma
Costuri de capacitate în producție directe pentru A	20 000 x (50/150)	6 667
Costuri de capacitate în producție directe pentru B	15 000 x (20/120)	2 500
Costuri de capacitate în producție indirecte pentru A	37 500 x (50/150)	12 500
Costuri de capacitate în producție indirecte pentru B	30 000 x (20/120)	5 000
Total		26 667

În calculul „direct costing evoluat" din tabelul 8.3., o sumă de cheltuieli de producție de 17 167 € este imputată produselor stocate. În costul complet curent (tabelul 8.1.) un total de 34 667 € este dirijat către stocuri. În acest caz, rezultatul se diminuează, în raport cu cel din tabelul 8.1., cu diferența, respectiv 34 667 – 17 167 = 1500 €. El trece bine de la 5 167 la 5 167 – 17 500 = -12 333 €. Aici, asupra sumei costurilor de capacitate stocate se face diferența rezultatelor. Imputarea costurilor de capacitate directe de producție produselor permite dirijarea spre activ, integrându-le în valoarea stocurilor de produse sume precizate în tabelul 8.5. În loc de suma calculată mai înainte 26 667, respectiv o diferență de 17 500 €. Se presupune acum că nivelul normal de activitate este de 150 A şi

150 B. Calculul imputării raționale este prezentat în tabelele 8.6. și 8.7.

Tabelul 8.5. – Costuri de capacitate stocate în direct costing evoluat

	Calcul	Suma
Costuri de capacitate în producție directe pentru A	20 000 x (50/150)	6 667
Costuri de capacitate în producție directe pentru B	15 000 x (20/120)	2 500
Total		9 167

Tabelul 8.6. – Analiza costurilor de capacitate pentru imputarea rațională

Tratamentul costurilor de capacitate în producție pentru imputarea rațională	Suma	N	n	Cost de subactivitate	Suma imputată
Costuri directe pentru A	20 000	150	150	0	12 000
Costuri directe pentru B	15 000	150	120	3 000	12 000
Costuri indirecte	67 500	300	270	6 750	60 750
Respectiv pentru A (150/270)					33 750
Respectiv pentru B (120/270)					27 000

Tabelul 8.7. – Calculul rezultatului în imputarea rațională

Calculul în imputarea rațională	A	B	Total
Analiza costului de producție			
Costuri variabile	15 000	18 000	33 000
Costuri de capacitate directe	20 000	12 000	32 000
Costuri de capacitate indirecte	33 750	27 000	60 750
Total	68 750	57 000	125 750
Cost unitar	458,33	475	
Suma imputată unităților stocate			
Cantitate stocată	50	20	
Valoare	22 917	9 500	32 417
Suma imputată unităților vândute			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție al vânzărilor	45 833	47 500	93 333
Cont de rezultat			
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Cost de producție al vânzărilor	45 833	47 500	93 333
- Costuri comerciale variabile	2 000	5 000	7 000
- Costuri de capacitate directe comerciale	25 000	32 000	57 000
- Cost de subactivitate			9 750
= Rezultat			2 917

Se observă că în prezent suma imputată stocurilor este de 32 417 €. În raport cu costul complet, în care suma de 34 667 € este imputată produselor

stocate, diferența fiind de 2 250 €. Această sumă corespunde diferenței dintre cele două rezultate: 5 167 – 2 917 = 2 250 €. Ca și în calculul precedent, suma costurilor de capacitate imputate produselor stocate explică această diferență. În acest caz, se stochează sumele din tabelul 8.8. în timp ce în costul complet costurile fixe stocate sunt, așa cum am văzut mai sus, de 26 667 €, de unde o diferență de 2 250 €.

Tabelul 8.8. – Costuri de capacitate stocate prin imputarea rațională

	Calcul	Suma
Costuri de capacitate în producție directe pentru A	20 000 x (50/150)	6 667
Costuri de capacitate directe pentru B	15 000 x (20/120)	2 500
Costuri de capacitate indirecte pentru A	33 750 x (50/150)	11 250
Costuri de capacitate în producție indirecte pentru B	27 000 x (20/120)	4 500
Total		24 417

Presupunem în fine costuri prestabilite utilizate în producție:

- un cost variabil de 90 pentru A și de 80 pentru B;
- o sumă a costurilor de capacitate directe prestabilite de 20 250 € pentru A și 21 000 € pentru B;
- costurile de capacitate indirecte de producție prestabilite sunt de 73 500 €. Nivelele de activitate prestabilite sunt de 150 A și 150 B, ca în imputarea rațională.

Sumele standard utilizate pentru imputarea produselor sunt următoarele:

- costuri fixe directe pentru A: 20 250/150 = 135
- costuri fixe directe pentru B: 21 000/150 = 140
- costuri fixe indirecte: 73 500/(150 + 150) = 245

Imputările produselor sunt evaluate conform acestor sume unitare (spre exemplu, produsele B fabricate, care reprezintă 120 unități, primesc 120 x 140 = 16 800 € costuri de capacitate directe). De unde calculul prezentat în tabelul 8.9.

Tabelul 8.10. prezintă calculul abaterilor, care rezultă prin comparația dintre costurile reale și costurile imputate în final produselor fabricate. Tabelul 8.11. prezintă contul de rezultat.

Analiza cauzelor abaterii de la rezultat cu celelalte metode este puțin mai complexă în acest ultim caz, deoarece totalul costurilor de imputat vânzărilor și stocurilor nu mai este același ca în metodele precedente, în condițiile utilizării standardelor.

Tabelul 8.9. – Imputarea costurilor la produse prin metoda costurilor prestabilite

Calculul în imputarea raţională	**A**	**B**	**Total**
Analiza costului de producţie			
Costuri variabile	13 500	9 600	23 100
Costuri de capacitate directe	20 250	16 800	37 050
Costuri de capacitate indirecte	36 750	29 400	66 150
Total	70 500	55 800	126 300
Cost unitar	470	465	
Suma imputată unităţilor stocate			
Cantitate stocată	50	50	
Valoare	23 500	9 300	32 800
Suma imputată unităţilor vândute			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producţie al vânzărilor	47 000	46 500	93 500

Tabelul 8.10. – Calculul abaterilor privind costurile prestabilite

Abateri asupra costurilor de producţie	**Suma reală**	**Suma imputată produselor**	**Abaterea**
Costuri de producţie variabile	33 000	23 100	9 900
Costuri de capacitate în producţie			
- directe	35 000	37 050	-2 050
- indirecte	67 500	66 150	1 350

Tabelul 8.11. – Calculul rezultatului prin metoda costurilor prestabilite

Contul de rezultat	**A**	**B**	**Total**
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Costul de producţie al vânzărilor la rata prestabilită	47 000	46 500	93 500
= Marja asupra costurilor prestabilite	33 000	43 500	76 500
- Costuri comerciale variabile	2 000	5 000	7 000
- Costuri de capacitate comerciale	25 000	32 000	57 000
= Marja înainte de abateri	6 000	6 500	12 500
± Abateri			
- asupra costurilor variabile			-9 900
- asupra costurilor directe de capacitate			2 050
- asupra costurilor indirecte de capacitate			-1 350
= Rezultat			3 300

1.3. Interpretare

Care este indicatorul mai semnificativ pentru a exprima performanţa financiară a întreprinderii? Constatările diferă sensibil, aşa cum se arată în tabelul 8.12.

Tabelul 8.12. – Divergențele rezultatelor conform metodelor contabile

	Rezultat	Costuri de capacitate imputate producției stocate
Cost complet curent	5 167	26 667
Cost variabil	-21 500	0
Cost direct	-12 333	9 167
Imputare rațională	2 917	24 417
Costuri prestabilite	3 300	NS

1.3.1. Opțiuni diferite privind cauzele evoluției rezultatului

Pentru toate metodele avute în vedere aici, cu excepția metodei direct costing, rezultatul depinde nu numai de vânzările realizate, ci și de nivelul producției stocate, prin intermediul absorbției de către aceasta a unei părți a costurilor de capacitate (tabelele 8.12. și 8.13.). Aceasta determină ca ele să admită, la costuri și vânzări constante, ca fluctuația rezultatelor să fie provocată de o fluctuație a producției stocate, fenomen exclus în direct costing (Sorter, 1959). Nu este nevoie să subliniem că acest fenomen are multe de făcut pentru a face dificilă percepția producției în JIT, ai cărei partizani subliniază că este preferabil să lase mașinile (nu persoanele) să nu funcționeze, mai curând decât să producă stocuri.

Exemplu. Pentru a ilustra aceste aspecte, se poate calcula rezultatul în cost complet și în cost variabil dacă vânzările sunt de 100 A și 100 B, apoi dacă ele trec de 110 A și 110 B. Aceste calcule se efectuează după două ipoteze: o producție egală cu cantitatea vândută de 150 A și 120 B. Rezultatele astfel calculate sunt prezentate în tabelul 8.14.

În cazul metodei direct costing, evoluția este clară: creșterea vânzărilor cu 10% sporește marja asupra costului variabil cu 10%, ceea ce costurile de capacitate puse în sarcina vânzărilor rămânând identice, determină creșterea cu 13 800 € a rezultatului, care trece de la -21 500 € la -7 700 € (+64%). Acest efect este independent de cantitatea produsă.

În cazul costului complet, nu regăsim aceleași cifre ca în ipoteza stocului zero. Dacă producția este de 150A și 120B, efectul acestei stocări se suprapune pe efectul creșterii vânzărilor. Tabelul 8.14. arată că stocarea ameliorează rezultatul de 26 667 € dacă vânzările sunt de 100A și 100 B (în loc să se situeze la -21 500 €, el este de 5 167 €), și de 19 083 € dacă ele sunt de 110 A și 110 B (de unde un rezultat de 11383 € în loc de -7 700 €). Creșterea netă a rezultatului (6 217 €) atunci când cifra de afaceri sporește

este soldul efectului de creştere a vânzărilor (13 800 €) şi al efectului stocării, care se reduce de la 26 667 – 19 083 = -7 583 €.

Se constată că analiza rezultatului în cost complet nu este simplă de sesizat pentru nespecialist: vânzările sporesc şi rezultatele scad (în caz de punct forte privind costurile, care implică o supraîncărcare a vânzărilor cu costuri fixe, deoarece ele trebuie să cuprindă cele două perioade în curs şi cele două perioade precedente stocate). Aşa cum se recunoaşte în studiul citat la capitolul 6 (NACA, 1953, p.37): „Înţelegerea completă a fenomenului solicită cunoaşterea procedurilor contabile de înaltă tehnică pe care le posedă conducătorii."

Tabelul 8.13. – Diferenţa tratamentelor de costuri stocabile conform metodelor

Metode	Cheltuieli „stocabile"	Consecinţa stocajului de produse*
Cost complet curent	Cheltuieli variabile şi costuri privind capacitatea de producţie	Rezultatul se ameliorează de la suma costurilor de capacitate imputate producţiei stocate
Direct costing (cost variabil)	Cheltuieli variabile de producţie	Nici o incidenţă asupra rezultatului
Direct costing evoluat (cost direct)	Cheltuieli variabile şi costuri privind capacitatea de producţie	Rezultatul se ameliorează de la suma costurilor de capacitate directe imputate producţiei stocate
Imputarea raţională	Cheltuieli variabile şi costuri de capacitate directe şi indirecte de producţie, după excluderea costului de subactivitate	Rezultatul se ameliorează de la suma costurilor de capacitate stocate şi care fără stocare ar fi fost în sarcina vânzărilor în calitate de cost de subactivitate

* Prin comparaţie cu cazul unei producţii egale cu vânzarea.

Tabelul 8.14. – Impactul variaţiilor vânzărilor şi a stocajului în cost complet şi în cost variabil (direct costing)

	Vânzare				Impactul asupra rezultatului		Sursa
	100A şi 100B		110A şi 110B				
Producţia:	Cost variabil	Cost complet	Cost variabil	Cost complet	Cost variabil	Cost complet	
Egală cu vânzarea	-21 500	-21 500	-7 700	-7 700	13 800	13 800	Numai impactul vânzărilor
150A şi120B	-21 500	5 167	-7 700	11 083	13 800	6 217	Impact combinat
Diferenţa: impactul stocării asupra rezultatului	0	26 667	0	19 083	0	-7 583	Variaţia efectului stocării

1.3.2. Opțiuni diferite asupra naturii cheltuielilor creatoare de active

Care este evaluarea cea mai semnificativă? Costul complet? Totuşi, vânzând 110A şi 110B, întreprinderea nu a atins punctul de echilibru aşa cum o arată rezultatul în direct costing; ea afişează totuşi în cost complet un beneficiu de exploatare de 13,6% din cifra de afaceri. Este aceasta logic? Dacă toate costurile ar fi fost variabile, acest efect nu ar fi existat. La fel şi pentru imputarea raţională. Dar în direct costing, care restrânge puţin valoarea stocurilor, este un bun indicator de rezultat? Vom încerca să analizăm mizele acestor opţiuni considerând mai întâi dezbaterea privind evaluarea stocurilor, respectiv asupra conţinutului costurilor perioadei, pentru a propune apoi un demers mai managerial[1].

1.3.2.1. *Problema valorii stocurilor*

Dezbaterea instituită din anii 30 până în 60 în SUA în jurul metodei direct costing privea mai ales posibilitatea de a servi la evaluarea stocurilor în contabilitatea financiară, şi este exemplară (Harris, 1936; Clark, 1947). De fapt dezbaterea care a lansat direct costingul. Ea are în vedere mai mult raportarea decât conducerea.

La prima vedere, prin direct costing se subevaluează producţiile stocate, iar imputarea priveşte numai cheltuielile variabile şi în anumite cazuri evaluează produsele doar la costul materiei prime consumate, refuzând să deosebească un produs finit de o simplă materie încă netransformată. Dacă direct costingul subevaluează producţiile pe stoc, aceasta ar însemna supraevaluarea costului producţiilor vândute deoarece pentru aceste două categorii se alocă consumurile constatate. Rezultatul calculat astfel este discutabil.

Avem în vedere tema validităţii direct costingului pentru evaluarea activelor pe care partizanii metodei din SUA şi-au construit argumentarea (Sorter, 1959; Horngren şi Sorter, 1961; Fess şi Ferrara, 1961; Soeter şi Horngren, 1962; Fremgen, 1962). Discuţia a fost foarte vie la finele anilor 50, perioadă în care într-adevăr a apărut direct costingul. Ea nu este terminată şi diverse anchete arată în anumite ramuri ca siderurgia, integrarea în stocuri a costurilor de capacitate, cum ar fi amortizarea este puţin practicată (Schiff, 1987). Dezbaterea a avut consecinţe importante pentru definirea preţului de vânzare prin care se manifestă o concurenţă neloială: preţ

---

[1] Dezvoltările care urmează depăşesc cunoştinţele necesare unui debutant.

inferior la cost complet sau la cost variabil? Federal Trade Commission pare să fi primit favorabil acest ultim argument.

Pe fond, problema pusă este aceea a semnificației costurilor de capacitate. Chestiunea cheie este aceea a concepției care se reține din noțiunea de activ. Una din definiții constă în a le considera drept cheltuieli care generează venituri sau economii viitoare (Green, 1960; Sorter şi Horngren, 1962, p. 393); un cost este considerat atunci un activ dacă şi numai dacă are un efect economic favorabil asupra costurilor viitoare aşteptate sau asupra veniturilor viitoare. Dacă se adoptă această soluție, nu se observă pentru ce costurile de capacitate nu aduc nici un avantaj viitor, deoarece ele nu sunt reportate în timp, iar dacă nu sunt folosite ar fi considerate creatoare de active. Numai costurile variabile angajate astăzi ne lipsesc de o cheltuială viitoare. Folosirea capacității disponibile nu economiseşte costurile de capacitate ale perioadei următoare. „Dacă amortizarea este în esență legată de trecerea timpului (învechirea, schimbarea tehnică etc.) nu este un element constitutiv al unui activ decât dacă utilizarea maşinii permite vânzări viitoare care altfel ar fi fost pierdute. Dacă deprecierea este în esență legată mai mult de producție decât de timp (adică dacă ea devine un cost variabil), amortizarea este logic tratată ca o sursă de activ, deoarece decizia de a produce o unitate în perioada 1 mai curând decât în perioada 2 afectează potențialul şi durata de viață utilă a maşinii." (Sorter şi Horngren, 1962, p.397).

Răspunsul (decalat) al adversarilor direct costing-ului a constat în a demonstra că acele costuri de capacitate utile pentru a produce stocuri permit obținerea unei cifre de afaceri viitoare, care generează venituri viitoare. Astfel se recunoaşte că noțiunea de subactivitate ar fi un factor de creare de stocuri (o discuție deja evocată).

Această discuție permite constatarea că dacă toate metodele avute în vedere, nu tratează costurile de capacitate în mod identic, nu le definesc în fapt în acelaşi mod:

- direct costingul tratează toate costurile de capacitate inevitabile şi, în mod coerent, le refuză accesul în activ;

- costul complet curent le consideră în schimb drept sursă indiscutabilă de creare de valoare;

- în metoda costului direct, totul se petrece ca şi cum s-ar afecta statute diferite costurilor de capacitate, conform proximității produselor, ceea ce nu se justifică fără efort;

- imputarea rațională consideră costurile de capacitate consumate

(imputate produselor) dispensează de costuri viitoare sau permit creşterea cifrei de afaceri viitoare, deoarece le impută produselor, dar ea admite că aceste costuri de subactivitate nu sunt compensate prin avantaje ulterioare, deoarece acestea nu intră niciodată în valoarea stocurilor. Costul de subactivitate este astfel bine marcat de renunţarea la un avantaj momentan, de neobţinut pe termen lung, ceea ce admite de altfel relaţia sa cu conceptul de cost de oportunitate. Imputarea raţională ar avea astfel, într-un fel, o concepţie optimistă a inevitabilităţii costurilor acolo unde metoda direct costing prezintă un demers pesimist.

Să mergem mai departe. Presupunem că nivelul de activitate normal este de 1 000 unităţi şi că se produc 800, fără să se vândă nimic. Cheltuielile variabile de producţie sunt de 10 € pe unitate, costurile de capacitate de producţie sunt de 20 000 €, respectiv 20 € pe unitate în imputarea raţională, în sensul că fiecare unitate consumă 30 €. Se ignoră cheltuielile în afara producţiei. Rezultatul este o pierdere de 4 000 €, care corespunde costului de subactivitate nestocabil, aşa cum o arată tabelul 8.15.

Tabelul 8.15. – Rezultatul în imputarea raţională fără vânzare cu subactivitate

Rezultat

Cheltuieli variabile (800 x 10)	8 000	Producţia stocată (800 x 30)	24 000
Costuri de capacitate	20 000	Pierdere (costul de subactivitate de 20% din costurile de capacitate)	4 000
	28 000		28 000

Presupunem în prezent că producţia, întotdeauna fără vânzare, este momentan de 1 200 unităţi. Se obţine un beneficiu care rezultă din „prima" de supraactivitate (tabelul 8.16.)[1].

Tabelul 8.16. – Rezultatul în imputarea raţională fără vânzări cu supraactivitate

Rezultat

Cheltuieli variabile (1200 x 10)	12 000	Producţia stocată (1200 x 30)	36 000
Costuri de capacitate	20 000		
Profit (respectiv primă de supraactivitate de 20% din costurile de capacitate)	4 000		
	36 000		36 000

Se constată o altă formă de tratament asimetric al costurilor fixe prin imputarea raţională: costul de subactivitate nu este stocabil, dar totul se

[1] Exemplul este evident schematic şi cititorul se poate mira să vadă apariţia unui beneficiu fără vânzări. Dar cazul şantierelor de lungă durată este uneori similar celui reţinut aici.

petrece ca şi în caz de „bonificaţie" de supraactivitate, care era stocabilă. Aceasta presupune admiterea de a fi în subactivitate, înseamnă renunţarea la crearea unui avantaj viitor, în timp ce a fi în supraactivitate înseamnă obţinerea de economii, sau mai mult probabil, permite o mai bună cifră de afaceri în viitor. Se pune întrebarea dacă această situaţie care confirmă caracterul „optimist" al imputării raţionale, nu este un mijloc de a determina nivelele normale de activitate. Aceasta ar conduce la coerenţa măsurării rezultatului, la o referinţă prudentă (nivelul realizabil pe termen lung), fără îndoială diferită de cea pe care o apărăm într-o perspectivă de conducere (pilotaj) strategică (alegerea de nivele optime pentru a scoate în evidenţă disfuncţionalităţile conform capitolului 6).

Datorită dificultăţilor întâlnite de Consiliul Naţional al Contabilităţii în Franţa, s-a reuşit definirea unor metode de alegere a nivelelor normale de activitate rezultate din insuficienţa distincţiei dintre diferitele efecte în profit ale uzanţelor imputării raţionale, prin atenţia exclusivă acordată determinării rezultatului: imposibila dilemă a contabilităţii, imaginea fidelă iluzorie. Alegerea, în PCG 1982, a imputării raţionale pentru evaluarea stocurilor pune numeroase probleme ţinând seama de ipostaze implicite a căror discuţie depăşeşte cadrul acestei lucrări. Este adevărat că PCG 1999 a răspuns foarte vag în privinţa acestui aspect.

1.3.2.2. Un alt paradox: sensul rezultatului conform metodei direct costing

Reluăm exemplul prin care, conform acestei metode, se determină o pierdere de 21 500 €, care se transformă într-un beneficiu de 5 167 € în cost complet, ţinând seama de absorbţia de 26 667 € de către producţia stocată. Totuşi, pierderea de 21 500 € are sens pentru conducerea întreprinderii: ea arată că cifra de afaceri realizată (170 000 €) este inferioară punctului de echilibru; nu este suficient de acoperit aceasta numai cu cheltuielile totale, metoda nu permite determinarea unui beneficiu decât dacă stocarea determină reducerea cheltuielilor imputate. Dar un astfel de scenariu nu poate fi susţinut, deoarece întreprinderea nu va putea produce în mod durabil mai mult decât vânzările. Ori, dacă ea îşi stabileşte producţia la nivelul vânzărilor, costul complet va reflecta rezultatul determinat aici prin direct costing: un deficit de 21 500 €. Cu alte cuvinte, dacă se consideră că rezultatul trebuie să fie un indicator de sănătate al întreprinderii, în legătură cu o situaţie de dorit pe termen lung, în mod paradoxal rezultatul calculat în direct costing pare să răspundă acestei exigenţe. Această situaţie nu acoperă inconvenientele direct costing-ului considerat instrument de conducere, constatându-se că ceea ce este bun pentru conducere nu este în mod obligatoriu bun pentru postevaluare şi invers.

2. Modalitățile de calcul ale valorii ieșirilor din stoc și a stocurilor finale

Dincolo de alegerea metodei contabile, evaluarea periodică a stocurilor subliniază probleme specifice. Tehnologia, factor major de contingență a contabilității de gestiune, impune modalități de sesizare mai mult sau mai puțin complexe. Apoi, convențiile stabilesc modalitățile de evaluare a ieșirilor din stoc, ținând seama că intrările au avut loc la costuri unitare diferite.

2.1. Incidența tehnologiei

Așa cum s-a observat (capitolul 2.3.1.), tehnologia procesului fizic de controlat impune restricții contabilității de gestiune, deoarece aceasta modelează informația colectată de „contori" integrați procesului tehnic pentru a sesiza fluxurile, timpii, pentru a înregistra elemente care pot fi explicate. Deosebim două cazuri extreme: producția continuă pe loturi cu unități de produse diferite fabricate pe baza ordinelor de fabricație, producția de masă de unități nediferențiate.

2.1.1. Producția pe loturi și job order costing

Producția pe loturi (job order) solicită o urmărire pe stadii, în care sesizarea lucrărilor permite, prin hotărâre periodică, cunoașterea sumei cheltuielilor acumulate de un produs. Dacă acesta nu este vândut, fie pentru că nu a fost terminat într-un stadiu (producție în curs de execuție), fie pentru că se află între două stadii (produs semifinit), fie pentru că se află stocat (produs finit), costurile acumulate permit evaluarea stocului. Această acumulare poate fi realizată conform procedurilor din capitolul 2, respectiv imputând loturilor în curs și celor terminate costurile indirecte cu ajutorul unităților de lucru. În terminologia contabilă anglo-saxonă, se vorbește de *job order costing*.

Exemplu. Lotul Aa căruia îi corespunde ordinul de fabricație OF(Aa) trece prin atelierul de montaj în care unitatea este ora mâinii de lucru. Trebuie înregistrată astfel durata de timp după care acest ordin de fabricație va reveni apoi contabililor pentru evaluare, conform metodei alese, la un cost complet orar (real sau standard) sau la un cost variabil orar (real sau standard), după care este reținut costul complet sau costul variabil și întreprinderea aplică sau nu metoda costurilor prestabilite.

Într-o întreprindere de servicii care intră în categoria producţiei pe loturi, stocurile sunt constituite din dosare în curs pentru lucrări încă nefacturabile (în anumite profesiuni facturarea serviciului este făcută pe măsura efectuării conform criteriilor convenite).

2.1.2. Producţia continuă şi process costing

În acest caz, fluxul continuu şi stabilitatea prestaţiilor fac, aşa cum s-a observat urmărirea mai simplă, fără a trata o dificultate care priveşte procedura de calcul a rezultatului. Dacă există producţie în curs de execuţie la închiderea perioadei contabile, respectiv dacă timpul de producţie este relativ lung, evaluarea acestor elemente pune probleme dacă nu se cunoaşte totalul costurilor angajate în timpul perioadei şi volumul total tratat, şi nu cel al costurilor pe loturi. Unitatea de lucru este unitatea produsă şi o unitate în curs de execuţie nu este o unitate produsă. Apare necesitatea convertirii unităţilor în curs de execuţie în „echivalente de unităţi produse". Aceasta se face prin folosirea coeficienţilor de echivalenţă determinaţi pentru reprezentarea aproximativă a legii consumului de resurse în cadrul procesului în cauză.

Exemplu. Presupunem că în stadiul A al procesului, o materie primă este consumată de la începutul lansării în fabricaţie, cheltuielile de producţie consumându-se de regulă de-a lungul producţiei. La începutul lunii există 2 000 de unităţi în curs de execuţie. Producţia finită a lunii este de 12 000 unităţi, producţia în curs de execuţie este de 3 500 unităţi la finele lunii. Unităţile în curs de execuţie la începutul lunii erau terminate în proporţie de ¾; se estimează că cele care rămân la sfârşitul lunii sunt tratate 40%.

O unitate avansată (prelucrată) 40% nu poate fi asimilată uneia executată în proporţie de ¾ şi încă mai puţin unei unităţi finite: pentru ele s-au consumat aceleaşi resurse. Aceste cantităţi diferite sunt exprimate într-o unitate omogenă datorită căreia se poate proceda la operaţii de repartizare a costurilor. Pentru a le imputa costurile care le revin, trebuie evaluate toate cantităţile neterminate în echivalent al numărului de produse finite, prin folosirea unităţii de lucru, unitate-echivalentă produs finit (UEPF), în raport cu care costurile sunt omogene. Această conversie trebuie să ţină seama de legile consumului, costurile pot să difere conform tipurilor de resurse, cum este cazul materiilor prime şi al cheltuielilor generale. *Trebuie utilizaţi totuşi coeficienţi de conversie diferiţi, deoarece există legi de acumulare a costurilor diferite, ceea ce pune probleme uneori complexe.*

Exemplu. Din punctul de vedere al consumului de materii prime, o unitate finită este echivalentă cu o unitate în curs, deoarece materia se consumă de la începutul procesului. În schimb, cheltuielile de fabricaţie fiind consumate treptat şi de regulă pe măsura avansării, un produs în execuţie avansat cu 40% echivalează 0,4 produs finit din punctul de vedere al consumului cheltuielilor de fabricaţie. Dacă o furnitură (ambalaj, spre exemplu) nu ar fi încorporată în produs decât la finele procesului, un produs în curs ar echivala cu zero produs finit din punctul de vedere al consumului acestei furnituri.

Această tehnică este aplicată unui caz specific al principiului fundamental prezentat în capitolul 2: *nu se pot regrupa pentru a fi tratate în bloc decât cheltuieli influenţate de aceeaşi lege a consumului.*

Considerăm mai întâi materia. Inventarul unităţilor produsului (tabelul 8.17.) este convertit într-un inventar în UEPF, observat din punctul de vedere în care este consumată materia (tabelul 8.18.).

Materia consumată în timpul lunii se ridică la 30 375 €. Ea se raportează la 13 500 UEPF, respectiv 2,25 € pe unitate. Într-adevăr ea a servit la 3 500 unităţi în curs de execuţie la finele lunii şi la 12 000 unităţi terminate din care 2 000 erau totuşi în curs de execuţie la început, ceea ce reprezintă cele 13 500 UEPF calculate prin diferenţă. Presupunem costul materiei prime al celor 2 000 unităţi în curs de execuţie la începutul lunii de 4 000 € (consumul lunii precedente). Evaluarea ar fi cea din tabelul 8.19.

Tabelul 8.17. – Inventarul în unităţile produsului, cu avansări diverse

Stadiul A: producţie

Produse în curs de execuţie la începutul lunii	2 000	Produse în curs de execuţie la finele lunii	3 500
Unităţi în fabricaţie	13 500	Produse finite	12 000
	15 500		15 500

Tabelul 8.18. – Inventarul în UEPF din punctul de vedere al consumului de materii prime

Stadiul A: UEPF pentru materii prime

UEPF la începutul lunii (2000x1)	2 000	UEPF în curs la finele lunii(3500x1)	3 500
UEPF puse în fabricaţie (prin diferenţă)	13 500	UEPF livrate în stadiul următor	12 000
	15 500		15 500

Tabelul 8.19. – Analiza materiei prime

Costul materiei prime în curs de execuţie la finele lunii (3500x2,25)	7 785
Costul materiei prime aferent celor 12000 unităţi livrate	26 500
Producţia în curs de execuţie la începutul lunii	4 000
Şi 10000 începute în cursul lunii şi terminate (10000x2,25)	22 500
Total	**34 375**

Această evaluare utilizează metoda primului intrat primul ieşit sau first in first out, respectiv FIFO, singura fidelă realităţii fluxurilor, dacă se admite că producţia în curs de execuţie este terminată înainte de prelucrarea unităţilor care sosesc.

Considerăm acum cheltuielile de fabricaţie. Inventarul în UEPF este cel din tabelul 8.20.

Tabelul 8.20. – Inventarul în UEPF din punctul de vedere al cheltuielilor de fabricaţie

Stadiul A: UEPF pentru cheltuieli de fabricaţie

UEPF la începutul lunii (2000x3/4)	1 500	UEPF în curs la finele lunii (3500x0,4)	1 400
UEPF puse în fabricaţie (prin diferenţă)	11 900	UEPF livrate în stadiul următor	12 000
	13 400		13 400

Tabelul 8.21. – Tratamentul cheltuielilor de fabricaţie

Stadiul A: cheltuieli de fabricaţie

UEPF la începutul lunii (1500)	5 000	UEPF în curs la finele lunii (1400x0,4)	4 760
UEPF puse în fabricaţie (11900)	40 460	UEPF livrate (12 000),	40 700
		respectiv 1 500 în curs de execuţie la începutul lunii	5 000
		10 500 la 3,4	35 700
	45 460		45 460

Cheltuielile de fabricaţie constatate în cursul lunii sunt de 40.460 €, fie raportându-le la cele 11 900 UEPF 3,4 €/unitate. Aflăm acest rezultat considerând că aceste cheltuieli de fabricaţie au servit la realizarea a 2.000 unităţi la sfert, respectiv 10.000 unităţi realizate în întregime (începute şi terminate în cursul lunii) şi pentru avansarea de 40% a 3 500 unităţi, respectiv (2 000 x 1/4) + 10 000 + (3 500 x 0,4) = 11.900. Cheltuielile de

fabricaţie sunt imputate conform tabelului 8.21., presupunând că producţia în curs de execuţie la începutul lunii a primit 5.000 € cheltuieli din luna precedentă (ce corespunde avansării de trei sferturi):

Aceste cifre le obţinem considerând că pentru a livra 12.000 unităţi a trebuit să terminăm cele 2.000 unităţi în curs de execuţie pentru sfertul restant şi în întregime de executat cele 10.000 unităţi, ceea ce presupune costuri de: (2 000 x ¼ x 3,4) + 5 000 + 10 .000 x 3,4 = 40.700 euro.

Global, se obţine următoarea distribuţie a costurilor conform tabelului 8.22.

Tabelul 8.22. – Tratamentul costurilor în stadiul A (inventarul în stadiul A)

Stadiul A: sinteza tratamentului costurilor

Producţie în curs de execuţie iniţială	9 000	Producţie în curs de execuţie finală	12 365
Materii prime	4 000	Materii prime	7 875
Cheltuieli	5 000	Cheltuieli	4 760
Cheltuielile perioadei	70 835	Producţia livrată	67 200
Materii prime	30 375	Materii prime	26 500
Cheltuieli	40 460	Cheltuieli	40 700
	79 835		79 835

Costurile unui stadiu astfel tratate sunt transferate în stadiul următor cu unităţile fabricate.

> Exemplu. Presupunem că în stadiul următor, stadiul B, producţia în curs de execuţie de la începutul perioadei este 1200 unităţi executate la 2/3 şi producţia în curs la finele perioadei este de 2400 unităţi executate la 80%.

Dispunem de datele din tabelul 8.23.

Tabelul 8.23. – Inventarul stadiului B în unităţi de produs

Stadiul B: producţie

Produse în curs de execuţie la începutul lunii	1 200	Produse în curs de execuţie la finele lunii	2 400
Unităţi primite din stadiul A	12 000	Produse finite	10 800
	13 200		13 200

Cheltuielile stadiului A din amonte (67.200 euro) trebuie tratate, alături de cheltuielile angajate în stadiul B.

Toate produsele în curs de execuție sau finite au primit cheltuieli din stadiul A. Coeficientul de conversie al producției în curs este 1. Se obțin cifrele din tabelul 8.24.

Tabelul 8.24. – Inventarul stadiului B în UEPF din punctul de vedere a cheltuielilor din stadiul A

Stadiul A: UEPF pentru cheltuielile stadiului A

UEPF în curs de execuție la începutul lunii	1 200	UEPF în curs de execuție la finele lunii	2 400
UEPF primite din stadiul A și date în fabricație	12 000	UEPF terminate	13 200
	13 200		13 200

Presupunem că producția în curs de la începutul lunii a primit (în cursul lunii precedente) un total de 6.600 euro cheltuieli din stadiul A. Tratamentul va fi atunci cel din tabelul 8.25., analog celui care se aplică materiilor prime din stadiul A.

Stadiul A: UEPF pentru cheltuielile stadiului A

UEPF în curs de execuție la începutul lunii (1200x5,5)	6 600	UEPF în curs de execuție la finele lunii (2400x5,6)	13 440
UEPF date în fabricație	67 200	UEPF terminate (10800 unități, respectiv 1200 la 5,5 și 59600 la 5,6)	60 420
	73 800		73 860

Vor rămâne de tratat cheltuielile angajate în stadiul B, conform principiilor adoptate pentru fiecare categorie de cheltuieli așa cum s-a arătat pentru stadiul A.

2.1.3. Producția obținută în JIT, situația intermediară

Există numeroase situații intermediare între aceste două cazuri tipice, producția pe loturi și producția continuă. De o parte, pentru că întreprinderile instalează procese care asociază două modalități: producția continuă de modele de bază și apoi personalizarea. De altă parte, pentru că anumite modalități de gestionare a producției nu relevă în întregime cele două situații extreme. Este cazul unei producții care presupune lansări pe loturi, dar aceste loturi nu primesc toate ansamblele de activități sau operațiile elementare pe care este capabilă să le furnizeze fiecare din entitățile solicitate.

Exemplu. Confecţionarea de îmbrăcăminte face apel la tratamente pe loturi, care sunt totuşi diferenţiate după tipurile de calitate avute în vedere pentru loturile fabricate: operaţiunile de verificare se modifică, tehnicile de asamblare de asemenea.

În acest caz, specializarea mijloacelor entităţii este neeconomică şi dificilă, deoarece începe cu personalul pe activităţi. Pe de altă parte, este imposibil pentru raţiuni practice *să se măsoare* numărul de unităţi de lucru ale fiecărei activităţi pe care lotul tratat le-a consumat. Prestaţia consumată pe fiecare produs, nefiind omogenă şi varietatea nefiind măsurabilă, se optează în general pentru o estimare forfetară, prin standarde aproximative a costului fiecărei operaţii sau activităţi elementare consumate pe lot. Urmărirea presupune a compara de regulă costurile alocate cu produsele şi costurile reale ale centrelor de activitate. Această tehnică este denumită de Horngren şi Foster *operations costing* (1991). Pe plan tehnic, legătura cu metoda ABC este destul de clară.

Un al doilea caz intermediar este cel al procesului de producţie care poate fi supus unui demers în costuri standard, dar în care sesizarea consumurilor reale ale fiecărui stadiu, pentru fiecare lot sau flux dat în fabricaţie este dificilă sau destul de costisitoare pentru interesul prezentat. O metodă simplificată este aceea a sesizării amânate, numită *backflush costing* (contabilitatea prin reflux) (Foster şi Horngren, 1987; Horngren şi Foster, 1991). Principiul este de a declanşa operaţii contabile, mai ales aducerea la zi a stocurilor, nu pe măsura consumurilor, ci mai târziu, în momentul în care produsele finite sunt vândute sau terminate. Toate costurile de producţie sunt considerate dinainte ale perioadei şi imputabile vânzărilor. Pentru ca un astfel de demers să nu conducă la concluzii greşite, trebuie ca probabilitatea unei deviaţii a costurilor în afara standardelor să fie mică. De asemenea, stocurile de produse finite şi în curs de execuţie trebuie să fie stabile sau neglijabile. Dacă ele prezintă o anumită variaţie, nu mai există nici o relaţie simplă între vânzările unei perioade şi costurile constatate, deoarece unele din aceste costuri interesează stocurile unităţilor în curs sau finite şi nevândute. Atunci declanşarea calculelor „refluxului" costurilor trebuie situată în amonte: principiul este *de a instala declanşarea costurilor faţă de un stadiu în amonte pentru care nu există variaţii importante de stocuri.* Se alege declanşarea calculelor costurilor la finele fabricaţiei dacă există stocuri de produse finite dar nu în curs de execuţie, cu terminarea unei serii de activităţi intermediare dacă există stocuri de producţie în curs de execuţie în aval de aceste activităţi. Dacă este necesară multiplicarea acestor declanşări, aceasta ne apropie de metoda refluxului sesizărilor tradiţionale.

Exemplu. Fie un produs fabricat în JIT al cărui cost standard cuprinde 260 € materii prime, respectiv 2 kg la 130 € și 455 € cheltuieli de fabricație, respectiv 5 ore la 91 €. Presupunem că nu există stocuri. Se decide *declanșarea calculelor pornind de la vânzări*. Costurile reale ale materiilor prime cumpărate și date în fabricație sunt de altfel înregistrate pe măsura constatării lor.

Pentru luna considerată, s-au vândut 21 000 unități. Cumpărările de materii prime sunt de 6 210 000 € (46 000 kg la 135 €) și costurile de fabricație se ridică la 9 765 000 € pentru 105 000 ore la 93 €.

După aceste date se înregistrează:

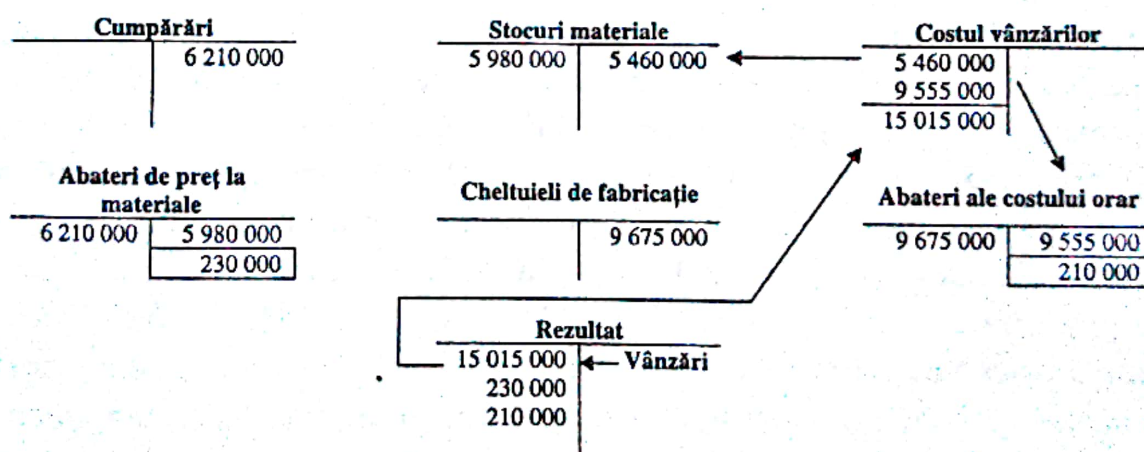
- costul standard al vânzărilor: 21 000 x (260 + 455) = 5 460 000 + 9 555 000 = 15 015 000 €;
- costul standard al materiilor prime consumate: 21 000 x 260 = 5 460 000 €;
- suma standard a cheltuielilor consumate: 21 000 x 455 = 9 555 000 €.

Stocul de materii prime este evaluat în standarde (altfel evaluarea neomogenă a intrărilor și ieșirilor este evident falsă) și abaterile privind prețul de cumpărare și privind cheltuielile sunt virate la rezultat;

- abaterile privind prețul materiilor prime: 6 210 000 – (46 000 x 130) = 6 210 000 – 5 980 000 = 230 000 €;
- abaterile privind costul orar: 9 765 000 – (105 000 x 91) = 9 765 000 – 9555 000 = 210 000 €.

Schema 8.3. descrie acest proces.

Schema 8.3. – Backflush costing cu declanșarea la vânzare



Producția administrată conform principiului JIT verifică ipotezele celor două metode intermediare. Cu *oprations costing* ea împarte ipoteza unei varietăți de operații desfășurate de un personal nespecializat. Cu *backflush costing*, ea împarte caracteristica de a putea ignora stocul de produse finite, și de a regla simplu și corect consumurile unei perioade de vânzări. Aceste două metode, în special a doua, care poate integra ușor principiile primei, par frecvent adoptate de întreprinderile care lucrează în JIT, așa cum o arată exemplul lui Harley-Davidson (Turk, 1990; Calvasina,

1989). Ele constituie prin reducerea prevederilor contabile permise, unul din elementele reducerii costurilor asociat JIT.

Presupunem că în prezent există un stoc de produse finite şi în consecinţă se decide *declanşarea imputaţiilor la intrarea în stoc*. Admitem că nu există stoc de produse la începutul perioadei, dar că din fabricaţie rezultă 22 000 unităţi, de unde un stoc final de 1 000 unităţi. Vom presupune costurile constatate aceleaşi din perioada precedentă, ceea ce permite luarea la cunoştinţă a erorii făcută, că prin existenţa de stocuri, declanşarea imputaţiilor se situează în stadiul vânzării, aşa cum au făcut-o în perioada precedentă.

Înregistrăm atunci:
- consumul de materii: 22 000 x 260 = 5 720 000 €;
- cheltuielile de fabricaţie: 22000 x 455 = 10 010 000 €;
- costul vânzărilor: 21 000 x (260 + 455) = 5 460 000 + 9 555 000 €.

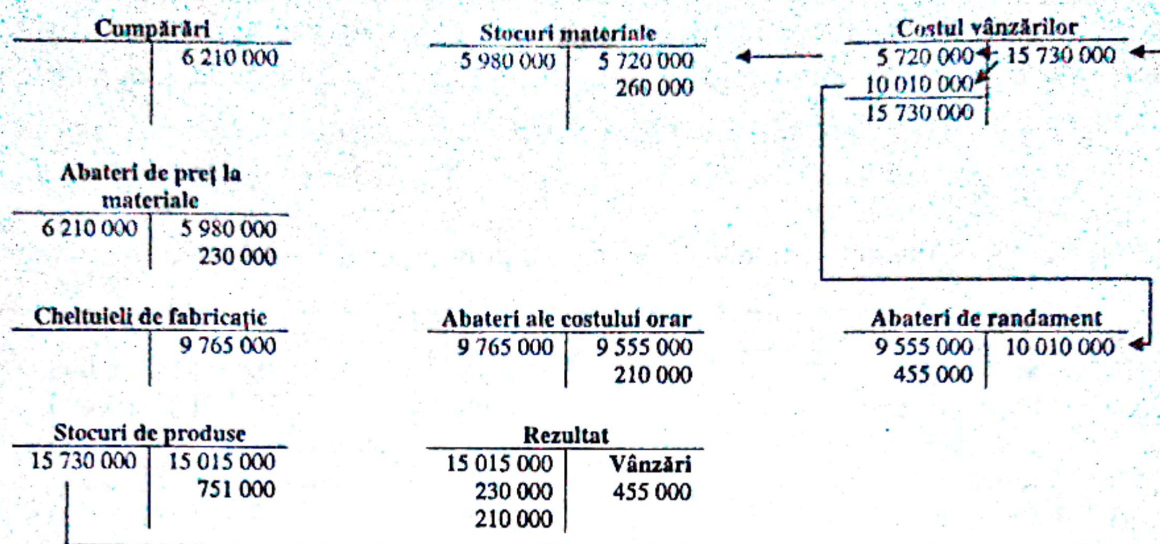
Dacă abaterea de preţ privind materiile prime rămâne identică cu cea calculată în perioada precedentă, abaterea privind cheltuielile se modifică deoarece apare o abatere de randament.

- abaterea privind preţul materiilor prime: 6 210 000 – (46 000 x 130) = 6 210 000 – 5 980 000 = 230 000 €;
- abaterea ratei orare: (105 000 x 9,3) – (105 000 x 91) = 210 000 €;
- abaterea de randament: (105 000 x 91) – (22 000 x 5 x 91) = 9 555 000 – 10 010 000 = -455 000 €.

Schema 8.4. reprezintă această procedură.

Dar backflush comportă mai ales o dimensiune organizaţională: diferiţi actori nu-şi văd creditate costurile prestabilite, care vor fi comparate cu consumurile reale (în debitul contului lor) odată produsul terminat, ceea ce constituie o incitaţie la gestiunea în JIT, la dispariţia costurilor de producţie în curs de execuţie şi a produselor semifinite de apropiere de imputaţiile „politice" prezentate în capitolul 7. Aşa cum indica controlorul de gestiune de la Harley-Davidson: „Nimeni din uzină nu obţine credit pentru orice sarcină decât dacă produsul pentru care lucrează nu a părăsit linia de fabricaţie şi nu se transformă într-o motocicletă gata pentru vânzare. Raţiunea este că nu serveşte la nimic că un grup face o muncă magnifică pentru un rezervor de benzină dacă ceilalţi nu sunt capabili să ridice la timp apărătorile de noroi. (...) Am căutat să eliminăm individualismul atât cât putem. Această tehnică mobilizează toată lumea asupra livrărilor la timp, elimină incitaţiile la stocuri şi la obţinerea timpului alocat, simplifică calculul costurilor rebuturilor, evaluate numai la costul materiilor prime." (D'Amore şi Miller, 1988, p.173). Se observă legătura dintre contabilitate şi gestiunea procesului.

Schema 8.4. – Backflush costing cu declanşare la intrarea de stocuri de produse finite



2.2. Incidenţa convenţiilor de evaluare a stocurilor

În privinţa metodelor contabile, trebuie efectuată o alegere privind evaluarea stocurilor de valori fungibile. Dacă intrările în stoc intervin pentru valori unitare diferite (costuri unitare de cumpărare pentru materii prime sau furnituri, costuri unitare de fabricaţie pentru produse fabricate), cum se evaluează unităţile ieşite din stoc sau unităţile rămase în stoc?

> Exemplu. Presupunem cumpărările care privesc loturile următoare, la costurile unitare indicate mai jos:
> - 12.01: 2 000 unităţi la 20 €, respectiv 40 000 €;
> - 16.01: 6 000 unităţi a 18 €, respectiv 108 000 €;
> - 24.01: 4 000 unităţi a 22 €, respectiv 88 000 €.
>
> Stocul iniţial este constituit din 1 000 unităţi a 16 €, respectiv 16 000 €.
>
> Consumurile presupuse simplificând:
> - 14.01: 2 500 unităţi;
> - 19.01: 5 500 unităţi;
> - 26.01: 4 800 unităţi.
>
> La ce valoare unitară trebuie efectuate aceste calcule?

Este vorba de o alegere convenţională deoarece se aplică la bunuri fungibile. Există două soluţii: calculul unei medii, metodele epuizării loturilor. O a treia soluţie este aceea a utilizării costurilor standard, care elimină dificultatea. Problema a fost prezentată mai sus şi în capitolul 7.

2.2.1. Costul unitar mediu ponderat (CUMP)

Pot fi calculate două tipuri de costuri unitare medii: fie după fiecare mişcare ceea ce conduce la modificarea compoziţiei stocului, respectiv la modificarea costului mediu al unităţii în stoc, fie la o perioadă fixă. Pentru prima soluţie avem cifrele din tabelul 8.26.

Tabelul 8.26. – Aplicaţia costului unitar mediu ponderat recalculat la fiecare intrare

Data	Mişcare	Cantitate	Cost unitar	Suma
1/1	Stoc iniţial	1 000	16	16 000
12/1	Cumpărare	2 000	20	40 000
	Stoc disponibil	3 000	18,67	56 000
14/1	Ieşire	2 500	18,67	46 667
16/1	Cumpărare	6 000	18	108 000
	Stoc disponibil	6 500	18,05	117 333
19/1	Ieşire	5 500	18,05	99 282
24/1	Cumpărare	4 000	22	88 000
	Stoc disponibil	5 000	21,21	106 051
26/1	Ieşire	4 800	21,21	101 809
31/1	Stoc final	200	21,21	4 242

Metoda impune ca aceste calcule de costuri să depindă de fluctuaţiile cumpărărilor, ceea ce nu reprezintă un fenomen de dorit pentru conducerea întreprinderii. O variantă constă în efectuarea calculelor ulterior pe o perioadă mai lungă. Aici, vom obţine sumele din tabelul 8.27. Constatăm în acest caz că valoarea stocului final este inferioară cu 8,6% faţă de cât era conform primei proceduri.

Tabelul 8.27. – Aplicaţia costului unitar mediu ponderat calculat pe o perioadă fixă

Data	Mişcare	Cantitate	Cost unitar	Suma
1/1	Stoc iniţial	1 000	16	16 000
12/1	Cumpărare	2 000	20	40 000
14/1	Cumpărare	6 000	18	108 000
16/1	Cumpărare	4 000	22	88 000
	CUMP al lunii	13 000	19,38	252 000
19/1	Ieşire	2 500	19,38	48 462
24/1	Ieşire	5 500	19,38	106 615
26/1	Ieşire	48 000	19,38	93 046
31/1	Stoc final	200	19,38	3 877

2.2.2. Metodele de epuizare a loturilor

Este vorba de metoda primului intrat primul ieşit sau First in First out (FIFO), care consideră că ieşirile au loc în ordinea intrărilor şi metoda ultimul intrat primul ieşit sau Last in First out (LIFO), care are în vedere ipoteza inversă. Aplicăm metoda primul intrat primul ieşit exemplului nostru. Se obţine tabelul 8.28. Pentru metoda ultimul intrat primul ieşit utilizăm tabelul 8.29.

Tabelul 8.28. – Aplicaţia metodei primul intrat primul ieşit

Data	Mişcare	Cantitate	Cost unitar	Suma
1/1	Stoc iniţial	1 000	16	16 000
12/1	Cumpărare	2 000	20	40 000
14/1	Ieşire de 2500 unităţi	1 000	16	16 000
		1 500	20	30 000
	Stoc disponibil	500	20	10 000
16/1	Cumpărare	6 000	18	108 000
19/1	Ieşire de 5500 unităţi	500	20	10 000
		5 000	18	90 000
	Stoc disponibil	1 000	18	18 000
24/1	Cumpărare	4 000	22	88 000
26/1	Ieşire de 4800 unităţi	1 000	18	18 000
		3 800	22	83 600
31/1	Stoc final	200	22	4 400

Acest exemplu arată că, din moment ce stocul nu se reduce niciodată la zero, metoda primului intrat primul ieşit păstrează perpetuu o parte a stocului iniţial, în valoarea stocului final, ceea ce poate părea discutabil.

Aceste două metode de epuizare a loturilor evaluează în mod diferit stocurile şi consumul, în timp ce metoda CUMP calculează pe perioada aplicării o valoare omogenă. Aceste diverse convenţii au o incidenţă asupra rezultatului: astfel, în perioada de creştere a costurilor, metoda ultimul intrat primul ieşit repercutează rapid ultimele costuri constatate în costurile vânzărilor, ceea ce minimizează rezultatul. Metoda primul intrat primul ieşit maximizează acest rezultat; calculele costului mediu oferă soluţii intermediare. În schimb, miza este mai mică atunci când valorile unitare fluctuează. Este de altfel cazul exemplului nostru în care totuşi există o tendinţă de creştere şi în care, în plus, stocul final este scăzut. Incidenţele metodelor se pot rezuma astfel (tabelul 8.30.).

Tabelul 8.29. – Aplicaţia metodei ultimul intrat primul ieşit

Data	Mişcare	Cantitate	Cost unitar	Suma
1/1	Stoc iniţial	1 000	16	16 000
12/1	Cumpărare	2 000	20	40 000
14/1	Ieşire de 2500 unităţi	2 000	20	40 000
		500	16	8 000
	Stoc disponibil	500	16	8 000
16/1	Cumpărare	6 000	18	109 000
19/1	Ieşire de 5500 unităţi	5 500	18	99 000
		500	18	9 000
	Stoc disponibil	4 000	22	88 000
24/1	Cumpărare	4 000	22	88 000
26/1	Ieşire de 4800 unităţi	500	18	9 000
		300	16	4 800
31/1	Stoc final	200	16	3 200

Acest capitol a demonstrat că evaluarea rezultatului este o problemă de convenţii contabile, dar şi consecinţa adeziunii uneori implicite la ipotezele fundamentale a ceea ce este un activ, la ceea ce se aşteaptă de la un cost al perioadei. Aceste două raţiuni pledează pentru ca el să fie plasat la sfârşitul lucrării.

Tabelul 8.30. – Efectele comparate ale diferitelor metode de evaluare

Metoda	Suma consumată	Valoarea stocului final	Total
CUMP instantaneu	247 758	4 242	252 000
CUMP lunar	248 123	3 877	252 000
Primul intrat primul ieşit	247 600	4 400	252 000
Ultimul intrat primul ieşit	248 800	3 200	252 000

CONCLUZIE

Contabilitatea de gestiune este într-o schimbare continuă. Abandonată de PCG 1999, care-i subliniază totuşi specificitatea, ea se ajustează evoluţiilor care transformă întreprinderea şi strategiile sale:

- managementul cuplului cost-valoare solicită practici reînnoite;
- viziunea ierarhică cedează locul demersului pe procese;
- întreprinderea înţeleasă prin parteneriate cu clienţii şi furnizorii săi devine noul teritoriu pertinent;
- fragilitatea avantajului concurenţial estompează frontierele dintre strategie şi gestiune.

Reperele clasice sunt contestate, delimitând chiar conturul contabilităţii de gestiune care apare incert. Noţiunea de calitate a informaţiei contabile, alături de „auditabilitatea" acesteia trebuie să rămână referinţa. Dacă totul ar reprezenta contabilitate nu vom mai avea contabilitate.

Contingenţa nu interzice deloc rigoarea şi nu permite totul. Orice sistem contabil destinat managerilor trebuie să răspundă la *patru necesităţi* a căror istorie, aşa cum s-a observat în capitolul 1, arată evidenţa:

- sesizarea consumurilor cu fiabilitate şi rapiditate, în serviciul oricărui calcul asupra trecutului sau viitorului sau asupra oricărei comparaţii (real, prevăzut) de dorit pentru management;
- dirijarea costurilor indirecte spre produse, graţie unităţilor de lucru care respectă legea omogenităţii costurilor reunite într-un acelaşi perimetru;
- modelarea legilor economice pentru efectuarea simulărilor înaintea deciziei;
- posibilitatea înţelegerii cauzelor costurilor pentru orientarea acţiunii şi actorilor.

O imensă varietate de sisteme contabile şi de producţii potenţiale ale acestora, rezultată din diversitatea tehnologiilor şi nevoilor utilizatorilor,

nu trebuie să disimuleze:

- perenitatea regulilor fundamentale, respectiv a omogenității costurilor, care constituie garanția *fiabilității* informațiilor izvorâte din contabilitatea de gestiune;

- necesitatea unui cadru de referință, care permite decriptarea varietății practicilor și care este cea mai bună garanție a *pertinenței* producțiilor contabile.

Aceasta constituie, de fapt, concepția fundamentală în spiritul căreia s-a elaborat această lucrare.

Bibliografie

ABERNATHY W.J., WAYNE K., « La courbe d'expérience et ses limites », *Harvard-L'Expansion*, hiver 1977/78, p. 58-69 ; traduit de « Limits of the Learning Curve », *Harvard Business Review*, vol. 52, September-October 1974, p. 109-119.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, « Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes », *The Accounting Review*, April 1956, p. 182-193.

AMES B.C., HLAVAREK J.D., « Vital Truths about Managing your Costs », *Harvard Business Review*, vol. 68, n° 1, January-February 1990, p. 140-147.

ANSOFF H.I., *Stratégie du développement de l'entreprise, analyse d'une politique de croissance et d'expansion*, Paris, éd. Hommes et Techniques, 1968 (trad. de *Corporate Strategy*, New York, McGraw-Hill, 1965).

ANTHONY R.M., « The Trouble with Profit Maximisation », *Harvard Business Review*, November 1960, p. 126-134.

ANTHONY R.N., « Cost Concepts for Control », *The Accounting Review*, April 1957, p. 229-234.

ANTHONY R.N., « Le coût des capitaux propres en comptabilité », *Harvard-L'Expansion*, automne 1982, p. 107-113.

ANTHONY R.N., *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press.

ARMSTRONG W.C., « In establishing the budget for burden, shall "normal" capacity be set for each department by (1) giving due regard to the capacities of related departments ; or (2) without regard to other departments ; or (3) with all departments set at the same arbitrary level ? », *NACA Yearbook*, 1930, p. 172-179.

ARTTO K.A., « Life Cycle Cost Concepts and Methodologies », *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Fall 1994, p. 28-32

ATKINS P.M., *Industrial Cost Accounting for Executives*, New York, McGraw Hill Book Co, 1923.

ATKINSON H., HAMBURG J., ITTNER C., *Linking Quality to profits, Quality-Based Cost Management*, Milwaukee, ASQC Quality Press et IMA, 1994.

ATKINSON J.H. Jr., HOHNER G., MUNDT B., TROXEL R.B., WINCHELL W., *Current Trends in Cost of Quality : Linking the Cost of Quality and Continious Improvement*, Montvale, NAA, 1991.

BARRE R., *Économie politique*, Paris, PUF, 1966.

BEAUJON G.J., SINGHAL V.R., « Understanding the Activity Costs in an Activity-Based Cost System », *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring 1990, p. 51-72.

BEISCHEL M.E., SMITH K.R., « Linking the Shop Floor to the Top Floor », *Management Accounting*, October 1991, p. 25-29.

BESCOS P.-L., MENDOZA C., *Le management de la performance*, Paris, ECM, 1994.

BESSON P., BOUQUIN H., « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier-février 1991, p. 60-71.

BESSON P., « L'institution de la valeur : comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ? » in Besson P. (coord.), *Dedans, dehors*, Paris, Vuibert, 1997, p. 121-149.

BLANDIN A., « La place du comptable des prix de revient dans la réorganisation industrielle », dans Thompson C.B. *et al.* (s.d., 1926), *La réorganisation des usines*, Paris, Librairie Française de Documentation Commerciale et Industrielle, vol. 2, p. 169-71.

BLANDIN A., *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, Paris, Librairie Française de Documentation Commerciale et Industrielle, 1930.

BOISVERT H., *Le contrôle de gestion ; vers une pratique renouvelée*, Montréal, Ed. du Renouveau Pédagogique Inc., 1991.

BOISVERT H., *La comptabilité de management*, St Laurent (Québec), ERPI, 1995.

BOUQUIN A., « L'accueil du direct costing en France », Mémoire DESS 202, Université de Paris-Dauphine, 1992.

BOUQUIN H., « ABM et BFR, l'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement de l'exploitation », *Revue Française de Comptabilité*, n° 267, mai 1995, p.63-75.

BOUQUIN H., *La comptabilité de gestion*, Paris, PUF, Que sais-je ?, n° 3175, 1997.

BRIMSON J.A., *Activity Accounting ; an Activity-Based Costing Approach*, New York, John Wiley and Sons, 1991.

BROMWICH M., BHIMANI A., *Management Accounting : Evolution not Revolution*, Research Study, Londres, The Chartered Institute of Management Accountants, 1989.

BROMWICH M., BHIMANI A., *Management Accounting : Pathways to Progress*, Londres, CIMA, 1994.

BROWN D., *Some Reminiscences of an Industrialist*, Easton, Hive Publishing Company, 1977.

BRUEGELMANN T.M., HAESSLY G., WOLFANGEL C.P., SCHIFF M., « How Variable Costing is Used in Pricing Decisions », *Management Accounting*, April 1985, p. 58-61 et 65.

CALVASINA R., CALVASINA E., CALVASINA G., « Beware the New Accounting Myths », *Management Accounting*, December 1989, p. 41-45.

CAPLAN E.H., « Behavioral Assumptions of Management Accounting », *The Accounting Review*, July 1966, p. 496-509.

CEGOS, Une méthode uniforme de calcul des prix de revient : pourquoi ? Comment ? Paris, CGPF, 1937.

CGPF (Confédération Générale de la Production Française), Établissement des prix de revient, rapport du lieutenant-colonel Rimailho, Paris, 1928.

CHANDLER A.D. Jr. (1977), *La main visible des managers*, Paris, Economica, 1989 (trad.).

CHANDLER A.D. Jr., *Scale and Scope ; the Dynamics of Industrial Capitalism*, Cambridge, The Belknap Press of Harvard University Press, 1990.

CHANDLER A.D. Jr., *Stratégies et structures de l'entreprise*, Paris, éd. d'Organisation, 1962, rééd. 1989.

CHATFIELD M., *A History of Accounting Thought*, rev. ed., Huntington, Robert E. Krieger Pub. Co., 1977.

CHEN R.S., PAN S.-D., « Frederick Winslow Taylor's Contributions to Accounting », *The Accounting Historians Journal*, vol. 7, n° 1, 1980, p. 20-21.

CHURCH A.H., « The Proper Distribution of Establishment Charges, (I), The Need for Interlocking General Charges with Piece Costs », *The Engineering Magazine*, vol. XXI, July 1901, p. 508-517 ; « (II), Various Plans for Distributing Expense to Individual Jobs », *The Engineering Magazine*, vol. XXI, 1901, p. 725-734 ; « (III), The Scientific Machine Rate and the Supplementary Rate », *The Engineering Magazine*, vol. XXI, 1901, p. 904-912 ; « (IV), The Classification and Dissection of Shop Charges », *The Engineering Magazine*, vol. XXII, 1901, p. 31-40. ; « (V), Factory and Mass Production and the New Machine Rate », *The Engineering Magazine*, vol. XXII, 1901, p. 231-240 ; « (VI), The apportionment of Office and Selling Expenses », *The Engineering Magazine*, vol. XXII, 1901, p. 367-376.

CHURCH A.H., « Organization by Production Factors, I. The Definition of Factors other than Labour », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, October 1909, p. 15-26 ; « II. Production Factors as Related to Cost Accounts and Staff », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p. 184-194 ; « III. Elements of the Land Factor », *The Engineering*

COOPER R., *When Lean Enterprises Collide*, Boston, Harvard Business School Press, 1995.

COPLEY F.B., FREDERICK W., *Taylor, Father of Scientific Management*, 2 vol., 1923, rééd. Routledge-Thoemmes, Londres, 1993.

CORNICK M., COOPER W.D., WILSON S.B., « How Do Companies Analyze Overhead ? » *Management Accounting*, June 1988, p. 41-43.

COURCELLE-SENEUIL J.-G., *Manuel des affaires ou traité théorique et pratique des entreprises industrielles, commerciales et agricoles*, Paris, Guillaumin et Cie, 1856, 3e éd. 1872.

COURTILLET J., Le direct costing américain, *Bulletin d'information du Conseil Supérieur de la Comptabilité*, n° 11, 1955, p. 41-62.

DALE E., « Contributions to Administration by Alfred P. Sloan Jr., and GM », *Administrative Science Quarterly*, vol. 1, n° 1, June 1956, p. 30-62.

D'AMORE R., MILLER R., « Revving the Motors at Harley-Davidson : New Manufacturing Technology Requires New Accounting Philosophy », dans : NAA, *Cost Accounting for the '90s : Responding to Technological Change, Conference Proceedings*, Montvale, 1988, p. 169-181.

DEAN J., « Correlation Analysis of Cost Variation », *The Accounting Review*, March 1937, p. 55-60 (p. 55 et note 1).

DEARDEN J., « Profit-Planning Accounting for Small Firms », *Harvard Business Review*, March-April 1963, p. 66-76.

DELAPORTE R., *Comptabilité appliquée à l'industrie ; le prix de revient*, Paris, Société Française d'Éditions Littéraires et Techniques (coll. Encyclopédie Roret), 1934.

DENT J., « Tensions in the Design of Formal Control Systems : a Field Study in a Computer Company », in Bruns W.J., Kaplan R.S. (ed.), *Accounting and Management, Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, 1987, p. 119-145.

DEVINE C., « Cost Accounting and Pricing Policies », *The Accounting Review*, vol. XXV, October 1950, p. 384-389.

DHAVALE D.G., *Management Accounting Issues in Cellular Manufacturing and Focused-Factory Systems*, Montvale, IMA, 1996.

DILTON-HILL K.G., GLAD E., « Managing Capacity », *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring 1994, p. 32-39.

DORMAGEN J.-C., *La comptabilité intégrée*, Paris, La Villeguérin éd., 1990.

DRUCKER P.F., « The Emerging Theory of Manufacturing », *Harvard Business Review*, vol. 68, n° 3, May-June 1990, p. 94-102.

DUBREUIL H., RIMAILHO E., *Deux hommes parlent du travail*, Paris, éditions Bernard Grasset, 1939.

DUBREUIL H., *Standards, le travail américain vu par un ouvrier français*, Paris, Chez Bernard Grasset, coll. « Les Écrits », 1929.

DURAND R., « La séparation des comptabilités : origine et conséquences », *Revue Française de Comptabilité*, n° 240, décembre 1992, p. 72-81.

Magazine, vol. XXXVIII, 1909, p.361-370 ; « IV. Buildings, Heating and Ventilation, Stores, and Organization », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p. 557-570 ; « V. The Method of Apportioning Indirect Expense by Production Factor », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p. 703-715 ; « VI. Control Accounts », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p. 863-873.

CHURCH A.H., « Distribution of the Expense Burden », *American Machinist*, May, 25, 1911, p. 991, 992, 999.

CHURCH A.H., « Relation between Production and Cost », , September 2, 1915, p. 431.

CIBERT A., *Comptabilité analytique*, Paris, Dunod, 1968, (1re éd.).

CLARK C.L.(1947) dans NAA, *Relevance Rediscovered : an Anthology of 25 Significant Articles from the NACA Bulletins and Yearbook to Help Solve today's and Tomorrow's Problems*, Vangermeersch R.G. ed., vol. III, 1939-1949, Montvale, NAA, 1992, p. 233-243.

CLARK J., « Costing for Quality at Celanese », *Management Accounting*, March 1985, p. 42-46.

CLARK J.M., *Studies in the Economics of Overhead Costs*, Chicago, The University of Chicago Press, 1923.

CMA, IMA, CAM-i , *Implementing Target Costing*, Hamilton, CMA, 1994.

Conseil National de la Comptabilité, document n° 45, note d'information n° 35, « les incidences de la sous-activité », Paris, *Bulletin du CNC*, supplément au n° 62, 1er trimestre 1985.

Conseil National de la Comptabilité, document n° 83, janvier 1990, « l'évaluation des stocks en comptabilité de gestion ; état des travaux de la 3e section du Conseil National de la Comptabilité », Paris, CNC.

Conseil National de la Comptabilité, document n° 90, mai 1991, « Prévisions et comptabilité », état des travaux de la commission des Études Générales du Conseil National de la Comptabilité, Paris, CNC.

Conseil National de la Comptabilité, *Plan comptable général*, Paris, Imprimerie Nationale, 1982.

Conseil National de la Comptabilité, *Un nouveau cadre conceptuel pour la comptabilité de gestion*, Paris, Ministère de l'Économie et des Finances, 1996.

COOPER R., KAPLAN R.S., « Activity-Based Systems : Measuring the Cost of Resource Usage », *Accounting Horizons*, vol. 6, n° 3, September 1992, p. 1-13.

COOPER R., SLAGMULDER R., *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland et IMA, Montvale, 1997.

COOPER R., TURNEY P.B.B., « Internally Focused Activity-Based Cost Systems », dans Turney P.B.B. (ed.), *Performance Excellence in Manufacturing and Service Organizations*, Proceedings of the Third Annual Management Accounting Symposium, San Diego, California, March 1989, Saratosa, American Accounting Association, 1990, p. 91-101.

Cuprins

Contabilitatea de gestiune, liberă de orice normalizare, nu are decât un scop: să ajute managerii, într-un domeniu cheie care să-i mobilizeze pe toți, prin optimizarea legăturilor dintre resurse și performanță.

Această misiune se desfășoară astfel: un produs în curs de dezvoltare va obține el marja așteptată? Ce se va întâmpla cu procesul respectiv prin colaborări? Centrul de responsabilitate este el performant? Cât ne costă această disfuncționalitate? Care sunt contribuțiile fiecăruia dintre produsele noastre, clienții noștri, în beneficiul nostru? Ar trebui acceptată remiza solicitată de acest nou client? Ce costuri inutile, după opinia noastră, sunt create la furnizori? Cum se organizează un parteneriat cu clienții noștri?

Această lucrare, care se sprijină pe metoda ABC (Activity-Based Costing) și analiza pe procese, propune în primul rând revenirea la principiile fundamentale ale contabilității de gestiune. Apoi, la nivelul utilizatorilor, cartea arată cum să ne servim de informațiile contabile, conform tipurilor de decizie pe care ea trebuie să le clarifice.

Lucrarea „Contabilitate de gestiune", elaborată de profesorul BOUQUIN, poate constitui suportul oricărui curs de bază în această disciplină.

*
* *

Henri BOUQUIN este profesor de gestiune la Université Paris-Dauphine, fiind unul din coordonatorii DESS Control de gestiune. El este autorul a numeroase articole și lucrări consacrate contabilității și controlului de gestiune. Este solicitat în calitate de expert și consultant în activitatea întreprinderii.

*
* *

Aplicațiile din carte sunt exprimate în moneda europeană - euro.

ISBN 973-8422-59-0

ECONOMIE